

**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

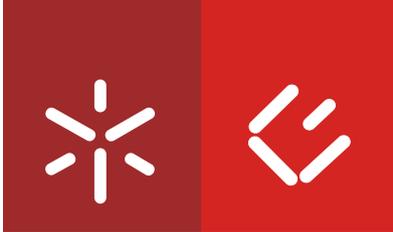
Marcello de Souza Lopes  
**O Controle Interno no Poder Executivo  
Federal Brasileiro**

Marcello de Souza Lopes

## **O Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro**

UMinho | 2013

outubro de 2013



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Marcello de Souza Lopes

## **O Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob orientação da  
**Professora Doutora Lídia Oliveira**  
e da  
**Professora Doutora Tânia Montenegro**

outubro de 2013

## DECLARAÇÃO

**Nome:** Marcello de Souza Lopes

**Endereço Eletrónico:** [marcellosl2@ig.com.br](mailto:marcellosl2@ig.com.br)      **Telefone:** +55 61 3961 8232

**Número do cartão de cidadão:** Passaporte Oficial nº SB 002786

**Título da Dissertação de Mestrado:**

O Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro

**Orientadoras:**

Professora Doutora Lídia Cristina Alves Morais de Oliveira

Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e Meneses Montenegro Barbosa

**Ano de conclusão:** 2013

**Ramo e Área de Conhecimento do Mestrado:**

Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, 01 de outubro de 2013.

Assinatura: \_\_\_\_\_

## Agradecimentos

*Cada dia que amanhece assemelha-se a uma página em branco,  
na qual gravamos os nossos pensamentos, ações e atitudes.  
Na essência, cada dia é a preparação de nosso próprio amanhã.*

Espírito Carlos Augusto,  
psicografado por Francisco Cândido Xavier

A Jesus e seus benfeitores celestes, agradeço por sempre terem estado ao meu lado nos momentos em que precisei de inspiração e quando necessitei reunir forças para superar os obstáculos desta edificante missão acadêmica.

A Silmara, minha amada esposa, agradeço pelo apoio constante e incondicional, que significou o adiamento da realização de seus próprios sonhos, comigo compartilhando todas as angústias e alegrias desta nossa verdadeira jornada.

A Yasmille e a Camille, minhas preciosas filhas, agradeço pela compreensão por minha ausência em tantos momentos importantes e pelos sacrifícios que tiveram que suportar para me acompanhar em mais esta caminhada.

Aos meus queridos pais, George e Celeste, irmãos, tios e primos, agradeço pelas palavras de incentivo que tanto ajudaram a manter firme minha motivação e, assim, ter conseguido persistir em meus objetivos.

A Professora Doutora Lídia Oliveira e a Professora Doutora Tânia Montenegro, minhas sempre presentes orientadoras, agradeço pela sabedoria com que conseguiram me guiar ao longo deste caminho, especialmente diante das encruzilhadas com as quais me defrontei.

Aos meus amigos e companheiros de ideais que, de alguma forma, colaboram com o desenvolvimento da presente dissertação, agradeço pela confiança em mim depositada.

A todos, minha mais sincera gratidão.

Marcello de Souza Lopes

Outubro de 2013



# O Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro

## Resumo

A presente dissertação tem por objetivo analisar a adequabilidade da regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal do Brasil e qual a sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional.

Para fazer frente a este desafio é analisada a evolução da regulamentação do controle interno no setor público federal brasileiro, possibilitando observar-se a mudança de filosofia que ocorreu sob a influência das ideologias que imperavam no cenário mundial das últimas décadas do século XX, especialmente as relativas às Teorias do Principal-Agente e da Escolha Pública, e da própria Carta Magna Brasileira promulgada em 1988. É também examinado o alinhamento do Poder Executivo Federal (PEF) a esta nova tendência do controle interno público, predominantemente, fiscalizatória, quando da concepção de seu atual Sistema de Controle Interno, cujos resultados apontaram para sua parcial adequação aos conceitos e pressupostos, internacionalmente, já consagrados.

Com o intuito de analisar se as normas e os mecanismos de controle interno implementados pelas macroentidades do PEF estão em conformidade com os modelos de controle interno organizacional geralmente aceitos a nível internacional recorre-se ao estudo do caso do Comando da Aeronáutica (COMAER). Os resultados revelam uma conformidade parcial do sistema de controle interno instituído no COMAER face às componentes do controle interno relativas ao ambiente de controle, avaliação de risco e atividades de monitoramento.

Estendendo-se a análise aos sistemas de controle interno em funcionamento nas Unidades Gestoras Executoras do COMAER, é verificado, em termos gerais, que estes são percebidos pelos principais agentes responsáveis pelo seu gerenciamento (os Agentes de Controle Interno – ACI), como adequados face aos modelos de controle interno mundialmente reconhecidos. No entanto, uma percentagem significativa de ACI percebe os componentes relativos à avaliação de risco, às atividades de monitoramento, e, em alguns aspectos, ao ambiente de controle, como estando num estágio inicial ou básico, quando analisados segundo os fundamentos preconizados pelos referidos modelos internacionais.

**Palavras-chave:** controle interno, setor público, administração pública, gestão pública, contabilidade pública, auditoria pública, *accountability* e *corporate governance*.



# **The Internal Control in the Brazilian Federal Executive Branch**

## **Abstract**

This dissertation intends to analyse the adequacy of regulation of the Internal Control System of Federal Executive Branch of Brazil and what is its influence on the internal control systems currently implemented by the existing federal public entities in their organizational structure.

To face this challenge it is analysed the evolution of the regulation of internal control in the Brazilian federal public sector, which allowed to observe the change in philosophy that occurred under the influence of ideologies that prevailed in the global scenario of the last decades of the twentieth century, specially those related to the Principal-Agent Theory, the Public Choice Theory, and the Constitution of the Federative Republic of Brazil enacted in 1988. It is also examined the alignment of the Federal Executive Branch (FEB) to this new trend, mainly supervisory, of public internal control when its current Internal Control System was designed, which results showed its partial adaptation to concepts and assumptions already established internationally.

In order to determine if the norms and internal control mechanisms implemented by FEB macro-entities are in accordance with the models of organizational internal control internationally accepted it is used the case study of the Aeronautical Command (COMAER). The results indicate a partial compliance of the internal control system established in COMAER to the components of internal control regarding the environment control, risk assessment and monitoring activities.

Extending the analysis to the internal control systems in the Executing Management Units of COMAER it is verified, in general, that they are perceived by the main agents (Internal Control Agents - ICA) as appropriate concerning internal control models worldwide recognized. However, a significant percentage of ICA perceives the components relating to risk assessment, monitoring activities, and, in some respects, to the control environment as being at an early stage, when analysed according to the principles advocated by the mentioned international models.

**Keywords:** internal control, public sector, public administration, public management, public accounting, public auditing, accountability and corporate governance.



# Índice

Agradecimentos .....	iii
Resumo .....	v
Abstract .....	vii
Índice de Tabelas .....	xi
Índice de Figuras .....	xii
Abreviaturas e Siglas.....	xiii
<b>1. Introdução.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. Objetivos e Questões de Investigação .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2. Contributos Esperados.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3. Estrutura do Trabalho .....</b>	<b>8</b>
<b>2. Fundamentação Teórica .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1. Contextualização e Caracterização do Fenômeno da <i>New Public Management</i> .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2. A <i>Corporate Governance</i> e o Princípio da <i>Accountability</i> .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3. A Boa Governança e Sua Dimensão Controle.....</b>	<b>32</b>
<b>2.4. As Concepções sobre o Controle Interno Organizacional .....</b>	<b>45</b>
2.4.1. <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)</i> .....	45
2.4.2. <i>Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)</i> .....	50
2.4.3. <i>Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)</i> .....	52
2.4.4. <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i> .....	54
2.4.5. <i>International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)</i> .....	55
2.4.6. Análise Comparativa entre as Concepções de Controle Interno.....	57
<b>3. Metodologia.....</b>	<b>63</b>
<b>3.1. A Pesquisa Bibliográfica.....</b>	<b>64</b>
<b>3.2. A Pesquisa sobre a concepção pelo Poder Público Federal Brasileiro.....</b>	<b>65</b>
<b>3.3. A Pesquisa sobre a Implementação pelas Macroentidades do Poder Executivo         Federal .....</b>	<b>67</b>
<b>3.4. A Pesquisa sobre o Funcionamento nas Unidades Gestoras do Poder Executivo         Federal .....</b>	<b>69</b>
<b>4. O Controle Interno no Setor Público Federal Brasileiro.....</b>	<b>77</b>
<b>4.1. História Recente do Controle Interno Público no Brasil .....</b>	<b>77</b>
<b>4.2. Os Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal .....</b>	<b>88</b>
4.2.1. O Processo de Segregação do Sistema de Controle Interno do Governo Federal .....	92
4.2.2. O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).....	102
4.2.3. O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) .....	103

<b>4.3. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) .....</b>	<b>107</b>
4.3.1 O Processo de Ajustamento à Nova Concepção .....	108
4.3.2 A Estrutura e o Funcionamento dos Órgãos Reguladores do SCIPF .....	116
<b>4.4. Considerações sobre a Adequabilidade do Sistema de Controle Interno do Poder     Executivo Federal.....</b>	<b>124</b>
<b>5. O Sistema de Controle Interno sob a Ótica de Uma Macroentidade do Poder Executivo     Federal Brasileiro: O Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa.....</b>	<b>133</b>
<b>5.1. A Organização e o Funcionamento do Sistema de Controle Interno do Comando da         Aeronáutica .....</b>	<b>134</b>
<b>5.2. A Ação de Controle Interno nas Unidades Gestoras do COMAER.....</b>	<b>147</b>
<b>5.3. As Percepções dos Agentes de Controle Interno .....</b>	<b>162</b>
5.3.1. Análise das Propriedades Métricas do Questionário .....	165
5.3.2. Estudo das Hipóteses .....	168
5.3.3. Testes Adicionais: Investigação de Possíveis Correspondências entre Respostas ....	175
<b>6. Conclusão .....</b>	<b>185</b>
<b>6.1. Sumário .....</b>	<b>185</b>
<b>6.2. Contribuições do Estudo .....</b>	<b>190</b>
<b>6.3. Limitações.....</b>	<b>191</b>
<b>6.4. Pistas para Investigação Futura .....</b>	<b>192</b>
<b>Apêndices .....</b>	<b>193</b>
<b>Apêndice A. Questionário dirigido aos Agentes de Controle Interno das UGE do         COMAER .....</b>	<b>193</b>
<b>Apêndice B. Resultados de estatística descritiva para as respostas aos itens do         questionário .....</b>	<b>198</b>
<b>Apêndice C. Classificação Geral dos Itens de Verificação do Controle Interno         Organizacional das Unidades Gestoras Executoras do COMAER .....</b>	<b>201</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>205</b>
<b>Legislação .....</b>	<b>220</b>
<b>Normas.....</b>	<b>220</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>229</b>
<b>Anexo A. Princípios Relacionados aos Componentes do Controle Interno.....</b>	<b>229</b>
<b>Anexo B. Os Critérios de Controle.....</b>	<b>230</b>
<b>Anexo C. Avaliação da Eficácia dos Processos de Risco e Controle da Empresa .....</b>	<b>231</b>
<b>Anexo D. Princípios-Chave da Avaliação do Sistema de Controle Interno.....</b>	<b>232</b>
<b>Anexo E. Estrutura para Estabelecer e Manter Controles Internos Eficazes.....</b>	<b>233</b>

## Índice de Tabelas

Tabela 1. Principais Elementos Formadores do Conceito de Controle Interno Organizacional. ....	57
Tabela 2. Objetivos do Controle Interno Organizacional.....	58
Tabela 3. Itens de Verificação do Componente “Ambiente de Controle”.....	59
Tabela 4. Itens de Verificação do Componente “Avaliação de Risco”.....	59
Tabela 5. Itens de Verificação do Componente “Atividades de Controle”.....	60
Tabela 6. Itens de Verificação do Componente “Informação e Comunicação”.....	60
Tabela 7. Itens de Verificação do Componente “Atividades de Monitoramento”. ....	61
Tabela 8. Verificação da conformidade da estrutura normativa do controle Interno voltado as Unidades Gestoras do COMAER com os principais elementos formadores do conceito de Controle Interno Organizacional .....	159
Tabela 9. Verificação da conformidade dos objetivos das normas de controle interno voltadas as Unidades Gestoras do COMAER com os objetivos do controle interno organizacional ..	160
Tabela 10. Caracterização da amostra em termos de gênero, nível hierárquico, área de formação acadêmica e motivo para o exercício da função.....	163
Tabela 11. Caracterização da amostra em termos da classificação da Unidade Gestora Executora segundo a sua principal atividade-fim e o montante de recursos recebidos do Orçamento Fiscal da União em 2012 .....	165
Tabela 12. Resultados dos testes de Kaiser-Meyer-Olkin e de Esfericidade de Bartlett.....	166
Tabela 13. Resultados da Análise Fatorial Exploratória .....	167
Tabela 14. Consistência Interna do Questionário.....	168
Tabela 15. Avaliação da Aderência dos Sistemas de Controle Interno em Funcionamento nas Unidades Gestoras Executoras do COMAER aos Itens de Verificação do Questionário .	169
Tabela 16. Estatística descritiva para o sistema de controle interno e seus componentes.....	175
Tabela 17. Aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função do nível hierárquico do Agente de Controle Interno .....	177
Tabela 18. Estatística descritiva da constituição da equipe do setor de controle interno da Unidade Gestora Executora .....	178
Tabela 19. Matriz de correlações (coeficiente de Spearman) entre a constituição da equipe do Setor de Controle Interno e os componentes do sistema de controle interno.....	179
Tabela 20. Aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função da principal atividade-fim da Unidade Gestora Executora .....	180
Tabela 21. Aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função do montante de recursos recebidos do Orçamento Fiscal da União em 2012 .....	181

## Índice de Figuras

Figura 1. Diagrama de fluxo para a aprendizagem e para a melhoria de um produto ou de um processo.....	34
Figura 2. Relacionamento entre objetivos, componentes e estrutura da entidade.....	48
Figura 3. Relacionamento entre <i>corporate governance</i> , gestão de riscos e controle interno.....	54
Figura 4. Estrutura organizacional dos Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria - 1967.....	89
Figura 5. Estrutura básica da Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) - 1979.....	90
Figura 6. Estrutura básica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) - 1986.....	91
Figura 7. Relacionamento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com os órgãos setoriais dos Sistemas de Administração Financeira Federal (SAFF) e de Contabilidade Federal (SCF).....	95
Figura 8. Relacionamento do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e com os órgãos setoriais dos Sistemas de Administração Financeira Federal (SAFF) e de Contabilidade Federal (SCF).....	106
Figura 9. Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF) - 2000.....	109
Figura 10. Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF) - 2002.....	111
Figura 11. Estrutura organizacional da Controladoria-Geral da União (CGU) - 2006.....	114
Figura 12. Estrutura organizacional da Secretaria de Controle Interno (CISSET) do Ministério da Defesa - 2012.....	137
Figura 13. Estrutura organizacional do Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) - 2012.....	139
Figura 14. Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica (SISCONI) - 2012.....	142
Figura 15. <i>Scree Plot</i> .....	166

## Abreviaturas e Siglas

AC	- Componente “Ambiente de Controle”
ACI	- Agente de Controle Interno
AGU	- Advocacia-Geral da União
AM	- Componente “Atividades de Monitoramento”
AR	- Componente “Avaliação de Risco”
AtC	- Componente “Atividades de Controle”
CCCI	- Comissão de Coordenação de Controle Interno
CENCIAR	- Centro de Controle Interno da Aeronáutica
CEO	- <i>Chief Executive Officer</i>
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CFO	- <i>Chief Financial Officer</i>
CGF	- Conselho de Gestão Fiscal
CGU	- Controladoria-Geral da União
CGU	- Corregedoria-Geral da União
CICA	- <i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i>
CISSET	- Secretaria de Controle Interno
CN	- Congresso Nacional da República Federativa do Brasil
CoCo	- <i>Criteria of Control Board</i>
COMAER	- Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa do Brasil
COMAR	- Comando Aéreo Regional
CRFB	- Constituição da República Federativa do Brasil
FMI	- Fundo Monetário Internacional
FRC	- <i>Financial Reporting Council</i>
GRCI	- Gerências Regionais de Controle Interno
GTCON	- Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
GTCP	- Grupo de Trabalho da Contabilidade Pública
HE	- Hipóteses Específicas
HG	- Hipótese Geral
IASB	- <i>International Accounting Standards Board</i>
IASs	- <i>International Accounting Standards</i>
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IC	- Componente “Informação e Comunicação”

ICA	- Instrução do Comando da Aeronáutica
ICAEW	- <i>Institute of Chartered Accountants of England and Wales</i>
IFAC	- <i>International Federation of Accountants</i>
IIA	- <i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	- <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPPF	- <i>International Professional Practice Framework</i>
IPSASB	- <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IPSASs	- <i>International Public Sector Accounting Standards</i>
ISSAI	- <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
MAER	- Ministério da Aeronáutica
MANOVA	- Análise de Variância Multivariada
MCASP	- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MD	- Ministério da Defesa
MDF	- Manual de Demonstrativos Fiscais
MP	- Medida Provisória
MPOG	- Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MRE	- Ministério das Relações Exteriores
NBCASP	- Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
NIE	- Neo-Institucionalismo Econômico
NPA	- Normas Padrão de Ação
NPM	- <i>New Public Management</i>
NSCA	- Norma de Sistema do Comando da Aeronáutica
OECD	- <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OM	- Organização Militar
PAC	- Programas de Aceleração do Crescimento
PAG	- Processos Administrativos de Gestão
PCASP	- Plano de Contas aplicada ao Setor Público
PDRAE	- Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PDSA	- <i>plan, do, study e act</i>
PPA	- Plano Plurianual da União
PTUG	- Programa de Trabalho da Unidade Gestora
RADA	- Regulamento de Administração da Aeronáutica
RAv	- Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo
RCA	- Regulamento do Comando da Aeronáutica

RICA	- Regimento Interno do Comando da Aeronáutica
ROCA	- Regulamento do Comando da Aeronáutica
SAFF	- Sistema de Administração Financeira Federal
SCF	- Sistema de Contabilidade Federal
SCGF	- Sistema de Custos do Governo Federal
SCIPE	- Sistema de Controle Interno do Poder Executivo
SCIPEF	- Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SECIN	- Secretaria Central de Controle Interno
SEFA	- Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica
SEREF	- Serviços Regionais de Economia e Finanças
SFC	- Secretaria Federal de Controle
SFCI	- Secretaria Federal de Controle Interno
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIC	- Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SISCONI	- Sistema de Controle Interno da Aeronáutica
SOF	- Secretaria de Orçamento Federal
SREFA	- Secretária-Regional de Economia e Finanças da Aeronáutica
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
SUAUD	- Subsecretaria de Auditoria da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica
TCU	- Tribunal de Contas da União
UG	- Unidades Gestoras
UGE	- Unidades Gestoras Executoras



# O Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro



# 1. Introdução

As últimas décadas do século XX viram surgir um movimento, que ficou conhecido como *New Public Management* (NPM), observado inicialmente nos países da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD), e provocado, segundo seus defensores, pelo descontentamento geral da sociedade perante a ineficiência da Administração Pública no atendimento ao interesse público.

A NPM acenava com um novo modelo que buscava aproximar a gestão pública das práticas já consagradas na iniciativa privada, com suas estratégias voltadas, por exemplo, à melhoria do desempenho e ao aumento da eficiência das entidades incumbidas de prestar os serviços públicos. Inicialmente, voltadas à aplicação de conceitos advindos das Teorias do *New Institutional Economics* e dos modelos propostos pelo Gerencialismo aos preceitos da Administração e Gestão Públicas, tais mudanças acabaram por se refletir em vários aspectos da *accountability* do setor público, o que veio a exigir o aperfeiçoamento dos mecanismos e ferramentas utilizadas pela Contabilidade e Auditoria Públicas.

Este período coincidiu com os trabalhos desenvolvidos pela Assembléia Constituinte que elaborou a nova Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), promulgada em 5 de outubro de 1988. Não foi coincidência, portanto, o fato da CRFB ter introduzido significativas transformações na Administração Pública Brasileira, como a obrigatoriedade de também vir a ser fiscalizada pelo critério da economicidade (art. 70.º, CRFB) e de seus resultados passarem a ser avaliados quanto à eficácia e à eficiência (art. 74.º, II, CRFB).

Todavia, verifica-se que algumas Teorias Científicas da NPM, especialmente as relativas à Teoria do Principal-Agente e à Teoria da Escolha Pública, apresentam uma considerável carga de desconfiança relativa à capacidade do administrador público e, em última instância, a própria Administração Pública, em atender às demandas que lhes são confiadas pelos cidadãos, e esta maneira de pensar acabou por afetar toda uma geração de legislações e normas. A CRFB de 1988 não foi uma exceção a esta regra, vindo também a alargar o alcance e complexidade de seus dispositivos destinados à fiscalização de todos aqueles, pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a Administração Pública Federal responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária, para satisfação do interesse público (art. 70.º, parágrafo único, CRFB).

O ajustamento a esta nova filosofia da Administração Pública Federal resultou no início de outro processo de alteração e que ainda vem ocorrendo de modo, aparentemente, imperceptível aos olhos daqueles que foram eleitos para zelar pela coisa pública, sejam pertencentes ao Poder Legislativo ou ao Poder Executivo.

Esta espécie de subproduto da NPM no Brasil tem se caracterizado por um contínuo esvaziamento do papel exercido pelo controle interno, pois, ao concentrar-se nas ações fiscalizatórias *top-down*, aparentemente, relegou a um segundo plano as demais funções que o controle interno assume junto à gestão no setor público, seja do ponto de vista da megaestrutura administrativa do Estado ou das milhares de entidades públicas que executam as políticas públicas no interesse da Nação.

De forma semelhante, esta sutil transformação também tem contribuído para uma espécie de segregação do controle interno, enquanto atividade que materializa a função “controle”, do processo em que consiste a arte de administrar, uma vez que a sua “independência funcional”, tão alardeada pelo TCU, embora vital para as atividades de auditoria interna, tem demonstrado que serviu para o distanciar dos demais macrosistemas do Governo Federal, como os dedicados a Administração Financeira e a Contabilidade Públicas, e, em especial, ao seu macroprocesso de *corporate governance*.

Em outro viés, percebe-se que este mesmo controle interno tem sido o foco de muitos estudos por parte de vários pesquisadores e por instituições de renome internacional, como a *International Federation of Accountants* (IFAC), atuantes na área da Administração, Contabilidade e Auditoria, e que nele percebem uma peça fundamental à melhoria da performance da gestão das organizações, sejam públicas ou privadas, qualquer que seja a sua dimensão ou missão, e sem o qual não se vislumbra a possibilidade de que consigam operar com uma segurança razoável na conquista de seus objetivos.

Como a sinalizar para a relevância deste tema no cenário nacional, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entidade reguladora do exercício da profissão contábil no Brasil, já em 2008, em seu esforço para editar as primeiras normas brasileiras de Contabilidade Pública, surpreendeu ao incluir entre elas uma, exclusivamente, destinada à regulamentação das atividades de controle interno, a NBC T-16.8, abrangendo vários conceitos geralmente aceitos no meio empresarial e acadêmico internacional.

No entanto, ao analisar-se o conteúdo das principais legislações e atos normativos que regem o sistema de controle interno governamental, como o Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, e a Lei nº 10.180, em 06 de fevereiro de 2001, verifica-se, num primeiro momento, que o já internacionalmente consagrado conceito integralizador do controle interno

organizacional, aparentemente, ainda não encontrou eco no seio da Administração Pública Federal Brasileira.

Esta constatação, embora sem ainda estar devidamente consubstanciada, revela um cenário preocupante, onde se vislumbra a existência de entidades públicas cuja gestão pode estar atuando sem o apoio de um sistema de controle interno adequado, ou seja, incapaz de lhe fornecer garantias razoáveis de que caminha para alcançar seus almejados objetivos organizacionais, e, bem pior, de poder satisfazer este que vem a ser a sua própria razão de ser, a sua essência: o interesse público.

## **1.1. Objetivos e Questões de Investigação**

A consciência dos prejuízos que esta situação pode estar causando ao desempenho, atual ou em potencial, da gestão de uma significativa parcela das entidades públicas e do próprio Estado Brasileiro, consideravelmente corroborada pelas manifestações populares que tomaram as ruas de todas as grandes cidades brasileiras ao longo do mês de junho do corrente ano, interpretada pelos meios de comunicação como um sinal de insatisfação frente à ineficiência do Estado na prestação dos serviços públicos essenciais, como a educação, a saúde e o transporte, levaram à inquietação que despertou o interesse pela realização da presente dissertação.

Embora reconhecendo que o Poder Público Federal Brasileiro divide-se em três esferas de poder (Executivo, Judiciário e Legislativo), e que todos continuam a ser alvo de consideráveis críticas da sociedade, diariamente, veiculadas nos meios de comunicação do País (televisão, rádio, internet, jornais e periódicos, etc), devido às dimensões continentais do Brasil, que se faz acompanhar por uma estrutura governamental igualmente vasta, decidiu-se limitar o escopo da presente pesquisa ao Poder Executivo Federal (PEF), por ser aquele responsável pelo atendimento das necessidades básicas da população brasileira, bem como por quase a totalidade da arrecadação de receitas e da realização de despesas públicas no âmbito da União, como se pode depreender do Anexo II da Lei nº 12.798, de 04 de abril de 2013.

Diante das considerações expostas na seção anterior, e face à aparente inexistência de uma legislação específica que promova, de forma clara, o desenvolvimento de todos os aspectos do controle interno organizacional no âmbito das entidades do setor público, formulou-se o seguinte objetivo geral para a presente pesquisa: analisar a adequabilidade da regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal do Brasil e qual a

sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional.

Para alcançar tal intento, o trabalho foi subdividido nos seguintes objetivos específicos:

- 1º) Identificar e apresentar a revisão das teorias científicas que abordam a Administração Pública e seus modelos de gestão, bem como dos conceitos e pressupostos da *corporate governance*, da *accountability* e, especialmente, do controle interno organizacional, com foco nos padrões sustentados por instituições de renome internacional que atuam na área da Administração, Contabilidade e Auditoria;
- 2º) Identificar, descrever e analisar a evolução da regulamentação sobre controle interno encontrado no ordenamento jurídico brasileiro e nos atos normativos emitidos pelos órgãos reguladores do controle interno no Poder Executivo Federal, bem como da estrutura institucional construída para seu funcionamento, até o seu *status quo* atual;
- 3º) Identificar e descrever as normas e mecanismos de controle interno instituídos por uma macroentidade do Poder Executivo Federal diretamente responsável pela direção e coordenação da execução das políticas públicas, analisando sua conformidade com os modelos de controle interno organizacional preconizados pelas Instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria; e
- 4º) avaliar a adequabilidade do sistema de controle interno em funcionamento no âmbito das Unidades Gestoras do Poder Executivo Federal, segundo as percepções dos principais agentes responsáveis pelo seu gerenciamento, com fundamento nos modelos de controle interno organizacional sustentados pelas instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.

Conhecidos seus objetivos geral e específicos, necessário se faz agora discorrer sobre a principal questão a ser respondida pela presente dissertação e sobre suas questões norteadoras, visando a sistemática condução dos trabalhos de investigação.

Neste sentido, descortina-se o seguinte problema de pesquisa a ser resolvido: em que medida a regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal do Brasil é adequada e qual a sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional?

Para que este trabalho possa alcançar de maneira sistematizada a resposta ao problema proposto, proporcionando uma direção aos estudos pretendidos, também foram elaboradas as seguintes questões norteadoras para o seu desenvolvimento:

- 1<sup>a</sup>) Quais são as teorias científicas que abordam a Administração Pública e seus modelos de gestão, bem como os conceitos e pressupostos da *corporate governance*, da *accountability* e, especialmente, do controle interno organizacional, com foco nos padrões sustentados por instituições de renome internacional que atuam na área da Administração, Contabilidade e Auditoria?
- 2<sup>a</sup>) De que modo ocorreu a evolução da regulamentação sobre controle interno encontrado no ordenamento jurídico brasileiro e nos atos normativos emitidos pelos órgãos reguladores do controle interno no Poder Executivo Federal, bem como da estrutura institucional construída para seu funcionamento, até o seu *status quo* atual?
- 3<sup>a</sup>) Quais são as normas e mecanismos de controle interno instituídos por uma macroentidade do Poder Executivo Federal diretamente responsável pela direção e coordenação da execução das políticas públicas, e a sua conformidade com os modelos de controle interno organizacional preconizados pelas Instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria? e
- 4<sup>a</sup>) Qual é a adequabilidade do sistema de controle interno em funcionamento no âmbito das Unidades Gestoras do Poder Executivo Federal, segundo as percepções dos principais agentes responsáveis pelo seu gerenciamento, com fundamento nos modelos de controle interno organizacional sustentados pelas instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria?

Diante da estrutura colossal do Poder Executivo Federal Brasileiro, tornou-se mandatória a necessidade de que as análises realizadas para atender ao terceiro objetivo específico da presente dissertação, fossem limitadas ao estudo de caso de uma das macroentidades que o constituem. Assim sendo, decidiu-se pelo estudo das normas e mecanismos de controle interno instituídos pelo Comando da Aeronáutica (COMAER).

Em consequência desta opção, os exames sobre a adequabilidade do sistema de controle interno em funcionamento no âmbito das Unidades Gestoras do PEF, abrangidos pelo quarto objetivo específico, também ficaram adstritos ao âmbito da mesma macroentidade então estudada, ou seja, o COMAER, de modo a possibilitar a verificação da existência de

alguma correlação entre seus achados e as análises dos resultados encontrados na pesquisa relacionada ao objetivo específico anterior.

Apresentados tanto os objetivos geral e específicos, quanto as questões de investigação que estabelecem um norte para o presente trabalho, importa ressaltar as expectativas que acompanham o desenvolvimento desta dissertação.

## **1.2. Contributos Esperados**

A elaboração da presente pesquisa, em primeiro lugar, tem o intuito de poder contribuir com o estudo do controle interno no seio da Administração Pública, tendo em conta a relevância de seu papel junto à gestão das entidades da Administração Pública, ao permitir que consigam desenvolver suas atividades com uma garantia razoável no alcance de seus objetivos institucionais.

Em segundo lugar, despertar o interesse da comunidade acadêmica lusófona por novas pesquisas que tenham por objetivo ampliar o escopo do controle interno no setor público ou aprofundar um pouco mais o conhecimento sobre os aspectos abordados em cada uma das fases que constituem esta pesquisa, servindo como um catalisador de ideias para aqueles que vierem a desejar enveredar pelos meandros das ciências da Administração, Contabilidade e Auditoria Públicas.

E, por último, chamar a atenção daqueles que labutam na área de controle interno dos órgãos públicos brasileiros, em especial, no âmbito federal, sobre as limitações impostas pela regulamentação atualmente em vigor, de modo a provocar iniciativas que, de alguma forma, consigam avaliar e complementar as ações de controle interno na sua área de atuação, tendo por base os pressupostos que se encontram analisados ao longo deste trabalho, de modo a assegurar maiores possibilidades de obter êxito no cumprimento de sua missão.

## **1.3. Estrutura do Trabalho**

Perante o desafio de apresentar uma resposta cientificamente válida a tão complexa questão, os trabalhos desenvolvidos nesta dissertação foram organizados em quatro Capítulos a seguir discriminados.

Após a presente introdução, tem início o Capítulo 2, que se volta à compreensão do movimento da NPM e das teorias e conceitos que vieram a mudar os métodos adotados pela Administração Pública, bem como ao estudo das novas concepções relativas à *corporate*

*governance*, à *accountability* e, com maior ênfase, ao controle interno organizacional, buscando identificar e apresentar a essência dos modelos sustentados pelas instituições de renome internacional que atuam na área da Administração, Contabilidade e Auditoria, com o intuito de estabelecer uma base conceitual para viabilizar as análises procedidas nos Capítulos seguintes.

A metodologia adotada para o desenvolvimento dos trabalhos encontra-se detalhadamente descrita no Capítulo 3, onde são abordados cada um dos objetivos específicos, balizados pelas respectivas questões norteadoras, bem como as limitações impostas ao seu escopo, de modo a alcançar a resposta aos problemas propostos de maneira sistematizada.

O Capítulo 4 dedica-se ao conhecimento da trajetória do controle interno público na História recente do Brasil e, em paralelo, ao exame e análise da regulamentação e da organização estrutural e funcional do sistema de controle interno do setor público federal brasileiro, mais precisamente, ao concebido para aplicação no âmbito do Poder Executivo Federal.

No Capítulo 5, a pesquisa tem seu começo com a investigação e a análise da maneira como o controle interno encontra-se normatizado, estruturado e implementado em um dos órgãos de topo do Poder Executivo Federal, tendo optado-se pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa. Na sequência deste Capítulo, buscou-se avaliar e analisar a adequabilidade dos sistemas de controle interno em funcionamento na gestão das entidades públicas que executam os programas de governo na “ponta da linha”, com fulcro nas percepções dos agentes públicos diretamente responsáveis pela coordenação e gerenciamento de suas ações de controle interno.

Por fim, apresenta-se, no Capítulo 6, a conclusão dos trabalhos realizados ao longo das diversas investigações e análises desenvolvidas, procurando-se apresentar uma resposta válida ao problema de pesquisa que motivou esta dissertação.

Após discorrer-se sobre as razões que tornaram o estudo deste tema relevante o suficiente para motivar esta empreitada acadêmica, bem como sobre os objetivos, as questões norteadoras e a organização adotados para tornar possível a sua concretização, inicia-se esta jornada com a revisão do marco teórico que fundamenta a presente pesquisa.



## 2. Fundamentação Teórica

Com o objetivo de identificar e apresentar os fundamentos científicos e técnicos que norteiam o controle interno no seio do setor público, torna-se necessária a compreensão de como se processou a evolução da própria Administração Pública<sup>1</sup>. Para tanto, convencionou-se nesta pesquisa que este percurso histórico tem seu ponto de partida no final do século XIX, quando as primeiras teorias científicas que se contrapõem à Administração Patrimonialista começam a despontar, tendo sua continuação com o surgimento e consolidação do *Welfare State* nas primeiras décadas do século XX, chegando até a metamorfose provocada pelo fenômeno da NPM. No decorrer deste período de cerca de 100 anos de História houve uma profunda transformação na maneira como os governos interpretavam o papel que o Estado deveria desempenhar na administração da coisa pública.

As mudanças trazidas pela NPM, às vésperas do novo milênio, foram sustentadas por várias teorias científicas que inspiraram o surgimento de modelos de gestão capazes de reproduzir, na Administração Pública, princípios, conceitos e práticas até então considerados como pertencentes ao domínio empresarial. Foi graças a este movimento que os decisores políticos e os administradores públicos passaram a ter que lidar com temas como a *corporate governance* e a *accountability*, que, se já não eram assuntos totalmente estranhos ao aparato estatal, ainda não figuravam entre as prioridades de governo mais relevantes.

Neste rol de questões emergentes inseriu-se também o controle interno, cujas características universais obrigam que sua investigação seja estendida aos autores e instituições que atuam em distintos campos do conhecimento humano, como a Administração, a Contabilidade e a Auditoria, de modo que se consiga reunir informações suficientes para uma melhor compreensão do suporte ideológico e técnico, com base no qual acabou por conquistar a relevância que hoje possui no ambiente organizacional.

Portanto, o caminho que o controle interno trilhou está intrinsecamente ligado ao progresso vivenciado pela Administração Pública, especialmente a partir dos anos 80, e que resultou na reorientação de sua forma de atuar e, até mesmo, no rompimento com políticas e práticas que foram sendo incorporadas pelo setor público desde o final do século XIX.

---

<sup>1</sup> A Administração Pública, em sentido concreto e orgânico, pode ser entendida como o conjunto formado pelos órgãos, serviços e agentes públicos (Administração Direta), bem como pelas demais pessoas coletivas públicas (Administração Indireta), que exercem a função administrativa sob responsabilidade do Estado. Em sentido abstrato e geral, a Administração Pública pode ser interpretada como uma megaentidade que, seja no âmbito municipal, estadual ou federal, assegura a satisfação do interesse público, como a segurança, a educação e a saúde, e que não pertençam ao domínio das competências relativas às funções legislativa e / ou judiciária.

## 2.1. Contextualização e Caracterização do Fenômeno da *New Public Management*

O início dos anos 80 do século passado viu surgir um movimento internacional de aproximação do setor público<sup>2</sup> ao estilo de gestão do setor privado, que anos mais tarde passou a ser predominantemente denominado de *New Public Management* (NPM). Várias são as razões que podem ser apontadas como motivadoras do nascimento deste novo paradigma no seio da Administração Pública. Contudo, Rodrigues e Araújo (2005) destacam, especialmente, as pressões de cunho econômico-financeiro surgidas nos âmbitos nacional e internacional e o esgotamento das soluções propostas pelo modelo de gestão pública então vigente, ao lado do aparecimento de novas conjunturas ideológicas e políticas, instigadas pelo pensamento neo-liberal<sup>3</sup>.

Ao fim da Segunda Guerra Mundial, sob os auspícios da teoria econômica do Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*), defendida pelo economista britânico John Maynard Keynes, em resposta a Grande Depressão da década de 1930, passou a existir um consenso sobre o papel intervencionista que os Estados deveriam exercer em suas economias (Harvey, 2005). Ampliando-se a análise das repercussões deste novo modelo a um nível mundial, Bresser Pereira (1997) explica que, sob a tutela do pensamento keynesiano, enquanto os países desenvolvidos viram surgir o Estado do Bem-Estar Social, os países em desenvolvimento assistiram ao nascimento do Estado Desenvolvimentista e Protecionista<sup>4</sup>.

Como resultado desta nova ideologia, o papel complementar da atuação do Estado, enquanto catalisador do desenvolvimento no plano econômico, por meio de investimentos públicos, e no plano social, por meio de políticas voltadas à garantia dos direitos sociais e à busca do pleno-emprego, passou a ser amplamente reconhecido (Bresser Pereira, 1997). Segundo Keynes, o eventual aumento dos níveis de endividamento público daí decorrente acabaria sendo compensado pelo incremento da arrecadação de impostos resultante do impulso recebido pela economia.

---

<sup>2</sup> A expressão “setor público” utilizada ao longo do desenvolvimento do presente trabalho se refere aos governos nacionais, regionais (estaduais) ou locais (municipais) e entidades públicas relacionadas.

<sup>3</sup> Devido à constatação da existência de um aparente conflito na interpretação dos termos “administração” e “gestão”, cumpre estabelecer os critérios de distinção entre ambos utilizados ao longo desta dissertação. Assim, a expressão “administração” foi tratada como a ciência que se ocupa do estabelecimento dos objetivos da organização, bem como das estratégias e políticas para seu alcance, enquanto “gestão” como um conjunto de técnicas e atividades administrativas em funcionamento na prática dentro da organização, ou seja, a gestão é a administração posta em ação. Portanto, a administração da organização relaciona-se à cúpula de dirigentes que dita os seus destinos e a gestão da organização aos gestores que estão frente de seus cargos e funções e que põem em prática o que fora programado pela administração.

<sup>4</sup> Segundo Bresser Pereira (1997), a Grande Depressão dos anos 30 também originou uma terceira forma de Estado, o Estado Comunista, que teve lugar nos países em que o modo de produção estatal tornou-se dominante.

Contudo, contrariando as expectativas de Keynes, ao longo dos anos 70, as taxas de crescimento dos países desenvolvidos viram-se reduzidas à metade quando comparadas aos primeiros 20 anos após a Segunda Guerra Mundial (Bresser Pereira, 1997); houve um generalizado e contínuo aumento do desemprego e da inflação, reproduzindo o fenômeno da estagflação, ao qual se acrescentava o déficit nas balanças de pagamento dos Estados (Arndt, 1998), e que foi severamente agravado pelas duas crises sucessivas do preço do petróleo de 1973 e 1979, situação que, considerada em conjunto, desencadeou um clima de recessão mundial.

Bresser Pereira (1997) enfatiza que outro fator transformador do cenário econômico foi a aceleração do desenvolvimento tecnológico, ocasionando uma forte redução dos custos de transporte e de comunicação, e uma crescente integração das economias nacionais em uma economia de mercado mundial muito mais competitiva, fenômeno este que veio a ser conhecido como “Globalização”. As políticas desenvolvimentistas deixaram de ser efetivas e aqueles Estados que deixaram de efetuar os necessários ajustes fiscais frente à nova realidade, acabaram por enfrentar uma crise ainda mais acentuada ao longo dos anos 80, na medida em que a poupança pública se reduzia, incapacitando-os de continuar a intervir na economia (Bresser Pereira, 1997).

Como explica Smyth (2007), as crises econômicas do início e meados da década de 1970 mostraram ser inviável sustentar as políticas do intervencionismo econômico keynesiano e os vultuosos gastos com a corrida armamentista resultante da Guerra Fria entre os dois blocos que se formaram ao redor da antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (a outrora poderosa URSS) e dos Estados Unidos da América, criando as condições necessárias para o ressurgimento das teorias monetaristas com uma nova roupagem ideológica. A partir de então, a pedido do Fundo Monetário Internacional (FMI), várias foram as políticas monetárias implementadas pelos governos dos Estados, fundamentadas nos pressupostos teóricos que vieram a ser conhecidos como neoliberais (Smyth, 2007).

De acordo com Harvey (2005, p.2):

[O] neoliberalismo é, em primeira instância, uma teoria de práticas político-econômicas que propõe que o bem-estar pode ser melhor alcançado pela liberalização das competências e liberdades empresariais dentro de um quadro institucional caracterizado por fortes direitos de propriedade privada, livre mercado e do livre comércio.

Ao balizar-se por tais premissas, a missão do Estado se restringiria à estruturação e preservação, até mesmo pelo uso da força, deste novo quadro institucional, somente devendo intervir, excepcionalmente, para fomentar o mercado em áreas em que este ainda não

exista, como educação, saúde, segurança e proteção ambiental, devido a sua incapacidade de atuar segundo as leis do mercado e sua suscetibilidade às influências de poderosos grupos de interesse, particularmente nas democracias (Harvey, 2005).

Na Europa, a Administração Pública tradicional, implementada pelo Estado intervencionista keynesiano, passou a sofrer pressão internacional desde o Tratado de Paris de 1951, que criou a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), e, mais tarde, com o Tratado de Roma de 1957, que instituiu a Comunidade Econômica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia da Energia Atômica (CEEA ou Euratom), buscando, consensualmente, a criação de um mercado comum supranacional. A liberalização provocada pelo mercado comum europeu fomentou a tal ponto a competitividade entre as economias dos Estados-Membros, que acabou por compelir seus governos a atualizarem os conceitos até então aplicados à Administração Pública (Araújo, 2002).

Pressionada por estas transformações, a Administração Pública tradicional passou a receber críticas pesadas, sendo acusada de ineficiência e de ser incapaz de responder tempestivamente às demandas dos cidadãos e às mudanças ambientais, e, até mesmo, de prejudicar o desenvolvimento e o crescimento econômico (Rodrigues e Araújo, 2005).

Fruto da primeira grande reforma estrutural da Administração Pública, que resultou na substituição da Administração Patrimonialista, que imperou até o final do longo do século XIX (Bresser Pereira, 1997), a Administração Pública burocrática<sup>5</sup> foi erguida, basicamente, sobre os alicerces de três correntes ideológicas que se complementavam: a dicotomia política / administração, o Taylorismo e a Teoria da Burocracia (Rocha, 2011).

A primeira nasceu das ideias do final do século XIX do então professor da Universidade de Princeton (USA), Thomas Woodrow Wilson (1887), que realizou uma análise comparativa entre as técnicas e métodos da Administração Pública das nações europeias, especialmente do Reino Unido, Alemanha e França, e a norte-americana. Em seu ensaio, “*The Study of Administration*”, marco teórico do estudo da Administração Pública enquanto ciência, Wilson demonstra, entre outras coisas, a necessidade de separar a política, responsável pela definição das ações a nível de Estado, e a administração, a qual incumbe a “execução detalhada e sistemática da lei” (Wilson, 1887, p.212), por considerar que nesta associação reside a origem da corrupção e discricionariedade (Rocha, 2011).

A segunda corrente é representada pela administração científica, tendo o engenheiro norte-americano Frederick Winslow Taylor como o seu maior defensor. O pensamento taylorista considera o trabalho passível do estudo sistemático e sujeito a

---

<sup>5</sup> A Administração Pública burocrática é uma outra expressão utilizada por autores brasileiros para se referir à Administração Pública tradicional em função desta ter a Burocracia como uma de suas principais ideologias.

princípios científicos e, também, que o ser humano é predisposto a procurar o mínimo esforço com o máximo ganho. O Taylorismo estabeleceu os seguintes princípios: planejamento pormenorizado de cada etapa do trabalho; preparação sistemática do processo do trabalho; controle sistemático das tarefas realizadas pelos trabalhadores; e separação entre concepção e execução do trabalho (Rocha, 2011).

A consolidação e o sucesso da administração científica se devem ao Taylorismo, pois deu origem ao setor de consultoria de gestão, que foi sistematicamente disseminado nos países industrializados, após o período da Grande Depressão, por várias instituições, como a norte-americana *Taylor Society*, e também à função de engenheiro industrial com formação especializada em gestão e organização, possibilitando a elevação da “ciência” da Administração do campo operacional para o nível decisório e reforçando a ideia do ofício gerencial, ou seja, da separação entre os executores e os planejadores do trabalho (Vizeu, 2010).

A última corrente ideológica trata-se do modelo burocrático proposto, no início do século XX, pelo sociólogo e filósofo alemão Maximilian Karl Emil Weber, mais conhecido como Max Weber. Segundo este modelo, a Burocracia se constituía em um caminho para a racionalidade da civilização moderna (Rocha, 2011), e suas três principais características consistiam na formalidade, na impessoalidade e no profissionalismo (Secchi, 2009). Assim sendo, as pessoas de uma organização “podem ser responsáveis por suas ações porque são obrigadas a agir de acordo com regras e procedimentos operacionais padrão bem especificados ou pré-acordados” (Jones, 2010, p.109).

Weber considerava as normas como a fonte de poder para o exercício da autoridade racional-legal dentro das instituições formais (Secchi, 2009), apresentando sua racionalidade instrumental ao selecionar os meios mais adequados para atingir os objetivos estabelecidos, e sua conduta legal ao atuar em estrita concordância com as normas estatuídas (Bresser Pereira, 1997). Em consequência, o exercício das funções organizacionais deve ser decorrente das competências técnicas do indivíduo, outro pressuposto que se apresenta como um dos alicerces da Burocracia (Jones, 2010).

A burocracia weberiana representa um amplo processo de racionalização do mundo organizacional, atendendo às exigências de uma sociedade racional movida ao mesmo tempo pelos imperativos da eficiência e da Democracia, como o respeito à igualdade de todos perante a lei e os serviços públicos (Chanlat, 2002). O modelo burocrático weberiano somente reconhecia a autoridade decorrente da posição hierárquica ocupada na organização, a autoridade formal, e destinava ao sistema de mérito, um de seus marcos, a missão de realizar a seleção de pessoal rigorosamente com base em suas competências profissionais (Rocha,

2011). Portanto, este modelo visou, na prática, colocar “a pessoa certa no lugar certo”, contrapondo-se de forma radical ao nepotismo e ao clientelismo reinantes no setor público na época e estabelecendo sólidas bases para o progresso da gestão pública.

Neste sentido, Secchi (2009) aponta que outra característica implícita ao modelo burocrático, que reflete o pensamento contido na teoria motivacional de Douglas McGregor, conhecida como Teoria X<sup>6</sup>, é a existência de uma forte desconfiança em relação à natureza da pessoa humana, o que pode ser percebido, por exemplo, na sua intensa preocupação com o controle procedimental de tarefas.

Corroborando esta linha de pensamento, Hood (1995) explica que a Administração Pública progressista<sup>7</sup> partia do pressuposto que o comportamento venal dos políticos e operadores dos serviços públicos lhes era inerente, o que resultava em contratações de baixa qualidade a preços elevados, motivo pelo qual a *accountability*<sup>8</sup> democrática permanecia dependente de uma limitação tanto da corrupção, quanto do desperdício e incompetência que a acompanhavam.

Desta forma, o paradigma da *accountability* no modelo burocrático colocava forte ênfase em duas doutrinas básicas de administração: manter o setor público distanciado do setor privado em termos de estrutura, organização e métodos; e manter proteções contra a discricionariedade política e gerencial por meio de uma estrutura elaborada de normas processuais destinadas a evitar o favoritismo e a corrupção no serviço público (Hood, 1995).

O modelo burocrático implicava em uma organização hierarquizada da Administração Pública, cujas estabilidade e regularidade, segundo Araújo (2007), adequavam-se à natureza centralizada da estrutura de tomada de decisão de seus ministérios, órgãos responsáveis pela ação administrativa, especialmente no tocante ao gerenciamento dos fluxos de informação, tendo atendido às necessidades do *Welfare State*.

O êxito das políticas macroeconômicas keynesianas e das demais teorias que as acompanharam como resposta à crise dos anos 30, aliado ao papel estratégico assumido pelo Estado a partir dos anos 50, tiveram como consequência o agigantamento da máquina estatal, pois, para fazer frente ao aumento das intervenções para a promoção do bem-estar social e o desenvolvimento da economia, o Estado acabava tendo que aumentar suas contratações diretas (Bresser Pereira, 1997). Embora os Estados também tivessem elevado substancialmente a carga tributária, as transferências dos impostos arrecadados acabaram

---

<sup>6</sup> Em seu livro, *The Human Side of Enterprise*, Douglas MacGregor (1960) explica sua Teoria X, que refere-se à necessidade da gestão da empresa intervir, valendo-se de persuasão, recompensas, punição, direção e controle, para lidar com a indolência, falta de ambição, aversão à responsabilidade, indiferença às necessidades organizacionais e suscetibilidade à corrupção dos trabalhadores.

<sup>7</sup> Terminologia de origem inglesa utilizada por Hood (1991, 1995) para se referir a Administração Pública tradicional.

<sup>8</sup> O conceito de *accountability* encontra-se analisado na próxima seção deste Capítulo.

sendo “capturadas pelos interesses especiais de empresários, da classe média, e de burocratas públicos” (Bresser Pereira, 1997, p.13).

Em outra perspectiva, Rocha (2011) argumenta que o crescimento do setor público foi provocado pelo alargamento do papel do Estado do Bem-Estar Social, que, sob a influência de um forte “mercado político”, havia implicado em uma escalada expressiva das despesas sociais (educação, saúde e segurança social).

Assim, além de enfrentar um cenário de estagflação e o crescente descontentamento de seus cidadãos com o incremento da carga tributária imposta para lhe fazer frente, Lapsley (2010) ressalta que os governos ainda tinham que conseguir lidar internamente com um setor público grande e burocrático e um poderoso sindicato de trabalhadores.

Este panorama internacional deu origem a Grande Crise Econômica dos anos 80, tendo como causa principal a crise do Estado (Bresser Pereira, 1997). Considerando que a Grande Depressão dos anos 30 emergiu de uma crise do mercado, pode se concluir que as economias nacionais são dependentes das ações do Estado e do bom funcionamento do mercado, razão pela qual “quando há uma crise importante no sistema [econômico], sua origem deverá ser encontrada ou no mercado, ou no Estado” (Bresser Pereira, 1997, p.9).

O enfrentamento desta crise do Estado variou em função da filiação ideológica de cada Estado. Aqueles alinhados com a centrodireita pragmática, em um primeiro momento, apregoaram a obediência aos fundamentos macroeconômicos, como a adoção de políticas fiscais e monetárias rigorosas e a liberalização dos preços de mercado, e, em seguida, a liberalização do mercado, a desregulação estatal e as privatizações, acompanhadas de políticas sociais compensatórias. Já aqueles filiados à direita neoliberal convalidaram as mesmas reformas pretendidas pela centrodireita, contudo tendo como meta final o estabelecimento do Estado Mínimo, limitando-o à garantia da propriedade e dos contratos, e do pleno controle da economia pelo mercado, que deveria ser mantido a salvo de qualquer espécie de intervenção social ou econômica do Estado (Bresser Pereira, 1997).

Foi assim que, nos anos 80, emergiu a ideologia anglo-saxônica do *New Right*, cujas principais políticas econômicas estavam focadas, essencialmente, na reforma do Estado do Bem-Estar Social, no estímulo à competição e na liberalização de mercado, sob a tutela do neoliberalismo (Rodrigues e Araújo, 2005).

Este período ficou caracterizado por ver surgir várias “megatendências” com foco na mudança administrativa mas com objetivos distintos, como a das políticas direcionadas à diminuição ou reversão do crescimento da máquina governamental e gastos do governo e à

privatização ou “quase-privatização” de empresas estatais e serviços públicos (Hood, 1991; Arndt, 1998; Manning, 2001), que ficou conhecida como *New Public Policy* (Manning, 2001).

Hood (1991) inclui entre estas “megatendências” o desenvolvimento da automação (especialmente por meio da tecnologia da informação) na produção e distribuição dos serviços públicos e o desenvolvimento de uma agenda internacional mais aberta para o acompanhamento das questões relacionadas à Administração Pública. Arndt (1998), por sua vez, acrescenta a corrente de políticas públicas voltadas à diminuição do controle exercido sobre os bancos e mercados de capitais, e à desregulamentação e aumento da competitividade do setor privado<sup>9</sup>.

Simultaneamente às referidas macrotendências, considerando-se que nem todos os serviços públicos prestados seriam passíveis de transferência à iniciativa do mercado, os governos passaram, nestes casos, a importar e implementar as práticas de gestão empresarial na Administração Pública (Rocha, 1998). Desta forma, explicam Pollitt e Bouckaert (2011), a partir dos anos 80, houve uma série de lançamentos de importantes e variados programas de reforma do governo central por vários países e em diversos continentes, como o Reino Unido, Suécia, Holanda, Nova Zelândia, Austrália, Canadá e Estados Unidos da América, que, mais tarde, acabou ficando conhecida como o fenômeno da NPM.<sup>10</sup>

Este movimento ocorrido nos países capitalistas, de acordo com Bresser Pereira (1997), representou a segunda grande reforma estrutural da Administração Pública, que pode ser descrita sucintamente como a substituição da Administração Pública burocrática, que predominou desde o início do século XX até os anos 70, por uma Administração Pública gerencial.

Em verdade, o termo NPM foi cunhado visando atender à necessidade de se estabelecer algum rótulo genérico para servir de referência ao conjunto de doutrinas administrativas similares adotadas pela agenda de reformas do setor público por muitos países da OECD desde o final dos anos 1970, embora a mudança na Administração Pública não tenha sido universal (Hood, 1991 e 1995). Pollitt e Bouckaert (2011) inferem que o termo NPM foi concebido para abrigar uma gama muito ampla de reformas administrativas em um igualmente vasto leque de países. Ao contrário do que sua denominação sugere, muitas das ideias que foram atribuídas a NPM remontam a épocas passadas, como a gestão transparente e

---

<sup>9</sup> Segundo o raciocínio de Arndt (1998), a adoção deste conjunto geral de políticas nacionais com foco no fortalecimento do mercado pode ser considerado como os primeiros passos em direção ao fenômeno da Globalização.

<sup>10</sup> Nos Estados Unidos, o movimento de reforma da Administração Pública tradicional teve maior repercussão após a publicação do livro *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, escrito por Osborne e Gaebler (1993), do qual herdou o nome *Reinventing Government* e com o qual passou a ser divulgado pelos estadunidenses mundo afora.

a responsabilização individual, que já eram defendidas pelo filósofo Jeremy Bentham no século XVIII (Hood, 2002).

Diante de tamanha heterogeneidade, Hood (1995) argumenta que a NPM foi adotada em muitos contextos, até mesmo, para repelir a agenda da *New Right* voltada à privatização e ao “burocraticídio” e, em outros, como o primeiro passo para a realização dessa agenda.

Segundo Hood (1991 e 1995), a NPM retrata um movimento internacional que surgiu em busca da correção das deficiências da Administração Pública tradicional, seja em termos de aumento de sua eficiência ou da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos. Sua base conceitual reside, essencialmente, em reverter as doutrinas cardeais do modelo da administração tradicional, por um lado, procurando reduzir ou remover as diferenças entre o setor público e o setor privado e, por outro, buscando aumentar o foco no processo de *accountability* com ênfase nos resultados (Hood, 1995) e na satisfação da demanda dos cidadãos (Hood, 2002).

O ideário da NPM é formado pelas teorias que constituem o Neo-Institucionalismo Econômico (NIE), ou *New Institutional Economics*, e pelos pressupostos teóricos do modelo gerencial da Administração Pública, mais conhecido como Gerencialismo (Hood, 1991; Manning, 2001; Paula, 2003; Araújo, 2007).

Entre as teorias econômicas que dão sustentação ao NIE destacam-se a Teoria da Escolha Pública e a Teoria dos Custos de Transação (Moe, 1984; Hood, 1991; Araújo, 2007), a Teoria do Principal-Agente (Moe, 1984; Hood, 1991), a Teoria da Agência (Araújo, 2007) e a Teoria dos Direitos à Propriedade (Moe, 1984; Silvestre, 2010), representando um conjunto de doutrinas construídas sobre as ideias de contestação, escolha do usuário, transparência e estruturas de incentivo (Hood, 1991).

A Teoria dos Custos de Transação, cujo maior expoente foi Ronald Coase, com seu artigo *The Nature of the Firm* (1937), estuda os fatores relacionados à escolha da melhor decisão para a alocação dos recursos públicos, tendo por base a comparação dos custos da formação dos preços dos bens ou serviços, ou seja, da transação (unidade base de análise), entre a integração vertical ou execução interna (internalização) e a utilização dos mecanismos do mercado (externalização), considerando três dimensões: a frequência da transação do bem ou serviço, a incerteza relativa ao mercado e a qualidade de especificação dos contratos (Silvestre, 2010). Quanto menores forem os graus de frequência, incerteza e complexidade da especificação, mais indicada será a alternativa do mercado (Silvestre, 2010).

Em sua obra, Coase (1937, *apud* Sanders e Chen, 2005) alerta para as dificuldades de uma intervenção governamental bem-sucedida e sobre a precariedade dos métodos

empíricos dos economistas. Coase (1937, *apud* Butler e Garnett, 2003), defende que a busca pelo arranjo social adequado exige uma abordagem flexível caso a caso, sem prescrições genéricas, por meio de uma investigação detalhada sobre como, na prática, o mercado, as empresas e os governos vão lidar com os possíveis efeitos prejudiciais.

O Teorema de Coase estabelece que a clara definição dos direitos de propriedade privada em mercados competitivos livremente estabelecidos é a resposta para se maximizar o potencial de uma economia, e esta premissa tem levado muitos acadêmicos a acreditar que parte dos problemas vividos pelas economias em transição pode ser explicada pela existência de ambiguidades nesta definição ou de atenuações ou restrições destes direitos, vindo a prescrever a privatização como uma solução definitiva (Sanders e Chen, 2005).

A Teoria do Principal-Agente assenta-se na existência da separação entre a propriedade e a gestão de uma organização, que, no âmbito do setor público, implica o surgimento de uma relação contratual entre os cidadãos das democracias (o “Principal”) e os representantes políticos dos poderes Legislativo e Executivo (o “Agente”) eleitos para prover o bem público; contudo, para atender à demanda por bens ou serviços públicos, os políticos, agindo em nome dos cidadãos, assumem o papel de Principal, e transferem para os administradores públicos a responsabilidade pelo seu atendimento, que assumem a posição de Agente (Gültekin, 2011).

Todavia, conforme Pereira, Afonso, Arcanjo e Santos (2009), estas relações contratuais são incompletas, uma vez que existem ações ou informações do domínio do Agente que, devido a possuir interesses potencialmente opostos aos do Principal, acabam por não ser reveladas. Em consequência desta assimetria de informação, são “celebrados” contratos onde o Principal busca estabelecer incentivos para reforçar o compromisso do Agente e, ao mesmo tempo, mecanismos para o seu monitoramento (Pereira *et al.*, 2009). Esta exigência contratual pode ser cumprida por meio de contratos internos proporcionados pela própria estrutura estatal, caracterizados pelo longo prazo e pela hierarquia, ou por organizações privadas (contratos externos), sendo de curta duração e regidos pelas leis do mercado (Silvestre, 2010).

A Teoria da Escolha Pública surgiu a partir da década de 40 do século passado e desde então vem sendo desenvolvida por diversos autores, como James Buchanan, Anthony Downs, Mancur Olson e outros, tendo como seu pressuposto fundamental que a “escolha pública” é resultante, essencialmente, de escolhas individuais (Cruz, 2008). Partindo de uma análise baseada na racionalidade individual, o sistema político acaba por se constituir no “espaço que configura a interecção das preferências individuais, a partir do qual se produz a escolha social” (Cruz, 2008, p.17).

Segundo Rocha (2011), a Teoria da Escolha Pública parte do pressuposto que os indivíduos são auto-interessados (elegem suas próprias preferências), racionais (capazes de ordenar alternativas) e maximizadores de seus próprios benefícios (adotam como estratégia a escolha das alternativas que lhes proporcionam o maior retorno). Com base neste raciocínio, um gestor público não pode ser capaz de atender ao bem comum, razão pelo qual uma reforma da Administração Pública deve considerar este tipo de atitude (Rocha, 2011).

A ideia de maximização do interesse individual quando inserida no contexto da Administração Pública conduz, conseqüentemente, à percepção dos burocratas<sup>11</sup> como maximizadores do orçamento do governo, seja visando a satisfação de suas ambições pessoais, o fortalecimento do poder de seu *bureau* ou, até mesmo, a salvaguarda do interesse público sob sua responsabilidade; os políticos surgem como financiadores dos burocratas, buscando garantir a conquista dos votos dos eleitores-consumidores (Niskanen, 1971).

Como salienta Cruz (2008, p.253), a fonte do poder dos burocratas reside em sua posição privilegiada para acessar, selecionar e controlar a informação para utilizá-la em seu próprio benefício, divulgando aquela que “sobreevalia os benefícios e subavalia os custos”. Para confrontar esta tendência, os políticos, enquanto representantes legítimos dos cidadãos, imbuídos da missão de racionalizar as atividades do serviço público, devem exercer um maior controle sobre a Administração Pública (Rocha, 1998), ou seja, sobre a máquina burocrática do Estado (Rocha, 2011). Em função desta postura, existe um contínuo aumento do esforço para controlar as ações dos burocratas, e esta busca por um maior controle também acaba esbarrando nas limitações impostas pelo orçamento público (Cruz, 2008).

De acordo com a Teoria da Escolha Pública, o interesse público já é suficientemente representado pelo livre mercado, sendo que qualquer interferência externa, como a do mercado político, somente contribuirá para confundir os sinais fornecidos pelo mercado e comprometer a eficiência de seus mecanismos (Salgado, 2003). A percepção de superioridade do mercado e de seus mecanismos reside na convicção de que, após a sua introdução, haverá a intensificação da competição entre as organizações públicas, motivando a melhoria de desempenho (Silvestre, 2010).

A Teoria da Agência, segundo Silvestre (2010), procura explicar o surgimento das agências governamentais como uma resposta à necessidade do setor público se reestruturar para poder atender às exigências de flexibilização impostas pelos modelos de gestão empresarial, visando aumentar a eficiência na prestação dos serviços públicos e, ao mesmo

---

<sup>11</sup> O conceito “burocrata” é utilizado por Niskanen (1971) como referência aos dirigentes de uma Administração Pública que funciona sob a égide da Burocracia. O referido conceito representa toda a hierarquia do serviço público, mas se detém, especialmente, ao grupo que concentra o efetivo poder de decisão e gestão (Cruz, 2008).

tempo, reforçando o conceito de separação entre as funções de cunho político e aquelas relacionadas à gestão administrativa. As agências são, portanto, organizações públicas com um objetivo claramente definido e que não respondem hierarquicamente ao governo (descentralização), sendo geridas com fulcro no modelo de gestão empresarial, responsabilizam-se apenas pelos resultados alcançados (Rocha, 2011).

A Teoria dos Direitos à Propriedade, quando aplicada ao exercício da função pública, seja para o fornecimento de bens ou para prestação de serviços aos cidadãos, aponta para uma clara desvantagem do setor público face à iniciativa privada, pois a atuação desta, por estar focada na maximização dos lucros e na minimização dos custos e voltada à competição do mercado, implicará em um maior desempenho e eficiência, quando comparada àquela (Bennett, 2001).

As teorias econômicas do NIE vieram inspirar a adoção de políticas públicas baseadas na racionalidade econômica (Andrews e Kouzmin, 1998; Araújo, 2012). Sob sua bandeira, os governos promoveram ações para reduzir o seu tamanho, como nas privatizações ou na terceirização da prestação de serviços públicos, e, quando necessário, abrandar seu crescimento recorrendo à contratação de serviços junto à iniciativa privada, ao mesmo tempo que conseguiam fomentar a concorrência e o poder de escolha do cidadão-consumidor (Araújo, 2012).

A segunda corrente doutrinária que inspira a NPM é representada pelo Gerencialismo e prega que o modelo de gestão empresarial constitui a melhor alternativa para que o setor público consiga alcançar uma melhor eficiência. O modelo gerencial, ao importar técnicas da gestão empresarial, investe na descentralização e delegação de competência, de modo a aumentar a liberdade decisional do gerente (Rocha, 1998). O Gerencialismo procura exercer um controle mais efetivo sobre as práticas de trabalho, portanto, não se trata de uma tentativa de suprimir a burocracia, mas antes de realizá-la em sua essência (Kolthoff, Huberts e van den Heuvel, 2007).

Por outro prisma, ao se pautar pela gestão profissional, o Gerencialismo acaba por contrariar a rigidez da autoridade racional-legal weberiana. O Gerencialismo exige uma maior autonomia e flexibilidade para a atuação do gestor público, ou seja, um maior poder discricionário, para que possa aprimorar os resultados organizacionais (Araújo, 2007). Esta filosofia em prol de uma maior autonomia propagada pelo modelo gerencial torna-se evidente na seguinte assertiva de Waterman, Peters e Phillips (1980, p.22): “as organizações podem ouvir o que os gerentes dizem, mas acreditam no que os gerentes fazem”.

Esta breve análise da base conceitual da NPM permite perceber que o lema “liberdade para escolher”, sustentado pelas teorias do NIE, não possui o mesmo significado

daquele defendido pelo Gerencialismo, o da “liberdade para gerenciar” (Hood, 1991), podendo suas contradições gerar algum conflito (Rocha, 2011). Considerando a distinção existente entre os princípios do “direito a gerenciar” e de coordenação baseada nas leis do mercado (Kolthoff *et al.*, 2007), a predominância de um em relação ao outro nas reformas administrativas inspiradas na NPM também variou entre os Estados que as promoveram (Hood, 1991).

Pautando-se pela observação das transformações que estavam acontecendo no âmbito dos serviços públicos dos países membros da OECD, em especial no Reino Unido, Hood (1991 e 1995) identificou e descreveu os sete elementos doutrinários constitutivos da NPM. As sete doutrinas e respectivas justificativas da NPM são as seguintes (Hood, 1991 e 1995):

1. Desagregação das unidades do setor público em unidades corporatizadas gerenciadas separadamente para cada produto do setor público: pois deve-se separar os interesses de provisão e de produção e criar uma cultura anti-desperdício;
2. Mudança para maior competitividade no fornecimento ao setor público: pois esta permite alcançar menores custos e melhores padrões;
3. Adoção do estilo de gestão do setor privado: pois suas ferramentas são necessárias para flexibilizar a Administração Pública e clarificar seus objetivos;
4. Gestão profissional pró-ativa: pois a *accountability* requer uma clara atribuição de responsabilidade para a ação (“liberdade para gerenciar”);
5. Normas formais explícitas e mensuráveis de medidas de desempenho e sucesso: pois a *accountability* requer uma clara definição de objetivos;
6. Aumento na ênfase nos controles de saída: pois é necessário pressionar os resultados ao invés dos procedimentos, para melhorar a qualidade do serviço público prestado aos cidadãos; e
7. Aumento da disciplina e parcimônia no uso dos recursos públicos: pois é necessário ter maior disciplina laboral, cortar custos diretos e fazer mais com menos.

Segundo Hood (1995), os quatro primeiros relacionam-se com o quanto o setor público deve ser distinto do setor privado na sua organização e métodos de *accountability*, e os últimos três com o quanto a discricionariedade gerencial e profissional deve ser regulada por regras e padrões explícitos.

A implementação pelos governos desta reorganização imposta aos serviços públicos ocasionou a fragmentação dos grandes departamentos ministeriais multi-objetivos, até então predominantes, em unidades administrativas com um *core business* claramente definido, normalmente designadas “agências” (Araújo, 2007). Esta nova formatação implicou na redução da capacidade de controle quando comparada ao modelo hierárquico, pois, além das relações dos governos com os órgãos que executavam as atividades administrativas terem passado a ser reguladas por contratos, agora a demanda da sociedade por novos bens ou serviços públicos era atendida por meio do setor privado empresarial ou do terceiro setor, limitando-se os governos a uma ação regulatória (Araújo, 2007). Assim, na medida em que transferiu maior autonomia para os responsáveis pela gestão das atividades de produção de bens ou prestação de serviços, os governos passaram a assumir uma postura mais direcionada às decisões e ao desenvolvimento das políticas públicas estratégicas (Araújo, 2007).

Por outro lado, esta nova estrutura administrativa, inspirada no Gerencialismo, também implicou em uma nova metodologia de funcionamento da gestão pública orientada para o mercado e para a competição. Segundo esta ótica, cada unidade deve ser dirigida por um profissional de administração com grande poder de decisão, responsável pelo alcance dos objetivos organizacionais estabelecidos, cujos resultados são acompanhados e avaliados por meio de indicadores de desempenho (Araújo, 2007).

Todavia, estes novos modelos de administração e de gestão pública, onde os cidadãos passaram a ser vistos como consumidores, segundo Araújo (2007), acabaram por revelar algumas consequências indesejadas, como a diminuição da capacidade do governo coordenar suas políticas públicas, frente à proliferação das agências dotadas de autonomia decisional, e a perda do foco no interesse público, uma vez que o objetivo deixou de ser o fornecimento do melhor serviço público, mas sim aquele que melhor assegure a sobrevivência e a rentabilidade da unidade “contratada”.

Todavia, foi neste novo cenário que a Contabilidade passou a assumir um papel-chave, uma vez que a ideologia da NPM refletia uma elevada confiança no mercado e nos métodos de negócios privados e uma baixa confiança em servidores públicos e em profissionais dos serviços públicos, cujas atividades deveriam, portanto, ser mais precisamente custeadas e avaliadas por meio das técnicas contabilísticas (Hood, 1995). Este ambiente diverso e complexo trazido pela NPM, com sua ênfase voltada ao fortalecimento de uma cultura baseada nos resultados e sensível às necessidades dos “clientes”, exigiu a configuração de uma *accountability* efetiva, capaz de gerar informações em maior quantidade e de melhor qualidade para a administração do setor público (OECD, 1995).

Inicialmente, as transformações trazidas pela NPM, levaram os governos a se concentrarem no desenvolvimento e implementação de sistemas de gestão e de medição de performance, que fossem capazes de garantir uma maior eficiência e eficácia do serviço público (Šević, 2004). Porém, as particularidades intrínsecas ao setor público, como sua capacidade de emitir dinheiro, impossibilidade de ir à falência ou dever de instituir políticas sociais, acabaram por também tornar necessária a modificação da abordagem da *accountability* voltada ao setor público (Šević, 2004).

Como argumenta Sutcliffe (2006), a razão que tem obrigado os governos dos Estados a se ocuparem cada vez mais da *accountability* de sua administração reside, basicamente, no fato dos recursos que arrecadam pertencerem aos seus cidadãos e, também, na constatação do grande poder de influência que as políticas que elaboram e implementam exercem sobre o bem-estar social e o sucesso de suas economias.

Este cenário acabou por resultar em um aprofundamento cada vez maior do estudo sobre conceitos, pressupostos e mecanismos que fossem capazes de assegurar uma maior eficiência e eficácia para a atuação das instituições públicas e, assim, melhor acautelar o interesse público.

## **2.2. A Corporate Governance e o Princípio da Accountability**

Face à percepção dos efeitos danosos que o fracasso das políticas governamentais pode causar às sociedades e economias nacionais, especialmente em uma comunidade mundial globalizada, a IFAC, decidiu promover construção de um conjunto de normas internacionais de contabilidade capaz de aumentar a consistência, transparência, avaliação e utilidade dos relatórios financeiros das entidades do setor público (Sutcliffe, 2006).

Imbuída desta missão, em 1996, a IFAC, por meio do *Public Sector Committee*, atual *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), deu início ao programa de desenvolvimento e emissão das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), que hoje já totalizam 31 (trinta e uma), representando “as melhores práticas internacionais na elaboração de demonstrações contábilísticas por entidades do setor público” (IFAC, 2010, p.15). As IPSASs são o equivalente às *International Accounting Standards* (IASs), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), com foco no setor privado (IFAC, 2001). Desde então, a IFAC tem promovido e incentivado a sua adoção, ou a sua utilização como referência para o aperfeiçoamento das normas já existentes,

enfrentando as dificuldades geradas pelas diferenças culturais e institucionais de cada Estado (Sutcliffe, 2006).

Entre as principais mudanças sugeridas pelas IPSASs encontra-se a adoção do princípio do *accrual basis of accounting*, ou seja, do princípio do regime de competência (ou do acréscimo), pela contabilidade patrimonial do setor público (Šević, 2004). Embora o programa também desenvolva normas para o relatório financeiro no âmbito do regime de caixa, o IPSASB desde 1999 passou a encorajar e dar suporte às entidades do setor público que decidam mudar para o regime de competência (Sutcliffe, 2006), e em 2002, publicou a primeira versão do *Study 14* (a segunda foi editada em 2003 e a terceira em 2011) com o objetivo auxiliar aqueles governos e entidades governamentais que pretendessem migrar para o regime apregoadado (IFAC, 2003).

A clara preferência da IFAC pelo regime de competência deve-se a sua capacidade de, ao reconhecer os efeitos financeiros das transações e eventos nos períodos em que ocorrem, independentemente de terem sido efetivamente recebidos ou pagos, permitir o registro das obrigações e recebimentos a serem efetuados no futuro, proporcionando informações mais completas sobre a real situação dos ativos e passivos do serviço público, isto é, de sua posição financeira (IFAC, 2003 e 2011a). Os benefícios do uso do regime do acréscimo possibilitam aos políticos e gestores a melhor avaliação dos impactos (análise de risco) das políticas para fins de tomada de decisão, bem como a melhor *accountability* das entidades quanto ao seu desempenho e ao controle e utilização dos recursos públicos (IFAC, 2003 e 2011a).

Contudo, os esforços para a consolidação de uma *accountability* pública efetiva conduziram a uma nova reavaliação do papel do governo dos Estados frente à sociedade, procurando preencher os vazios deixados pelas reformas implementadas sob os auspícios da NPM, que, de acordo com Araújo (2007), apontaram para a necessidade de que se procedesse ao ajustamento do modelo de governação<sup>12</sup> da Administração Pública e ao aumento da participação dos cidadãos.

Neste diapasão, a IFAC (2001) passou a concentrar esforços no estabelecimento dos mecanismos relativos à boa governança do setor público, nomeadamente daqueles relacionados às responsabilidades dos órgãos dirigentes das entidades públicas. O desenvolvimento de uma governança eficaz revela-se fundamental para o fortalecimento da confiança que a sociedade deposita nas entidades do setor público, na medida em que contribui para aumentar a eficiência no uso dos recursos públicos, melhorar a gestão e

---

<sup>12</sup> Ao longo desta pesquisa, os termos “governança” e “governação” serão considerados sinônimos na tradução do termo original, em inglês, *governance*.

prestação de serviços e reforçar a *accountability* na administração destes recursos (IFAC, 2001).

De acordo com a IFAC (2001), a *corporate governance* diz respeito às estruturas e processos necessários à tomada de decisão, à *accountability*, ao controle e ao comportamento da alta direção das organizações. Uma boa governança requer definições claras de responsabilidade e a perfeita compreensão do relacionamento entre os *stakeholders* e aqueles encarregados de gerir os recursos da organização, e depende da aceitação, por todos os envolvidos na administração de topo, de que deles são esperados os mais altos padrões de integridade e que isso precisa estar claramente visível em todas as suas ações (IFAC, 2001).

O *Committee Cadbury* (1992)<sup>13</sup>, do Reino Unido, em seu pioneiro relatório *The Financial Aspects of Corporate Governance*, considerou que a essência da *corporate governance* reside na liberdade do exercício de dirigir as empresas, porém, dentro de uma estrutura efetiva de *accountability*, motivo pelo qual focou suas recomendações nas funções de controle e de divulgação de relatórios, bem como na atuação dos auditores. Na visão do *Committee Cadbury* (1992, item 2.5), a *corporate governance* vem a ser “o sistema pelo qual as empresas são dirigidas e controladas”.

A *corporate governance* geralmente se refere aos “processos por meio dos quais as organizações são dirigidas, controladas e levadas a prestar contas”, e possui como elementos-chave: a transparência das estruturas e operações organizacionais; a implementação de eficazes sistemas de gestão de risco e de controle interno; e a adequada *accountability* da alta Administração perante as partes interessadas (ANAO, 1999, p.1).

Segundo o *Institute of Internal Auditors* (IIA), em seu *International Professional Practice Framework* (IPPF), a *corporate governance* consiste na “combinação de processos e estruturas implementada pelo Conselho da Administração para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades da organização para alcançar seus objetivos” (IIA, 2010a, PA 2110-1, p.1).

Reconhecendo a impossibilidade do sistema de *corporate governance* ser imune à fraude ou à incompetência, o *Committee Cadbury* (1992) esclarece que o verdadeiro desafio da boa governança reside em sua capacidade de desencorajar tais comportamentos ou na rapidez com que consegue trazê-los à luz, ou, ainda, de reduzir os riscos, tornando todos os participantes no processo de governança tão efetivamente responsáveis quanto possível,

---

<sup>13</sup> O *Committee Cadbury* foi a denominação dada ao *The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance and Gee and Co. Ltd.*, criado no Reino Unido em maio de 1991, pelo *Financial Reporting Council*, pela *London Stock Exchange* e pela profissão de Contabilidade, para abordar os aspectos financeiros da *corporate governance*, que teve como resultado principal um Código de Boas Práticas projetado para alcançar os altos padrões de comportamento corporativo, que passou a ser de observância obrigatória por todas as empresas listadas na Bolsa de Valores londrina.

motivo pelo qual concentra seus esforços na descrição das responsabilidades desde o conselho de administração da empresa aos seus acionistas e diversos *stakeholders*.

Demonstrando seu alinhamento a este raciocínio, a OECD (2004) apresentou os *Principles of Corporate Governance*<sup>14</sup>, visando estabelecer parâmetros de responsabilidade para os diversos atores no processo de governança, abrangendo os seguintes tópicos: garantia da base para uma estrutura efetiva de *corporate governance*; direitos dos acionistas e funções chave da propriedade; tratamento equitativo dos acionistas; papel dos *stakeholders*; divulgação e transparência; e responsabilidades do conselho de administração (OECD, 2004). No ano seguinte, lançou as Diretrizes da OCDE sobre Governança Corporativa para Empresas de Controle Estatal, quando ajustou seus “princípios” às empresas de propriedade do Estado, abordando, essencialmente, os mesmos aspectos (OECD, 2005).

Nota-se, portanto, que a influência da sensação de desconfiança e dependência que os *stakeholders* sentem em relação à fidedignidade das informações divulgadas pelos gestores das organizações, eventualmente majorada por prejuízos reais causados em casos de má administração, e que encontravam-se acobertados pela manipulação de seus relatórios externos, como o da Enron e da Parmalat, tem levado a comunidade científica e as entidades reguladoras a buscarem fortalecer os modelos e práticas de *corporate governance*, de modo a oferecer uma maior proteção face a exposição aos riscos provenientes desta assimetria informacional (Nascimento e Reginato, 2008).

Quando analisada sob a ótica do setor público, é possível observar uma nítida relação entre esta tendência conjuntural que busca o reforço da *corporate governance* e os pressupostos da Teoria do Principal-Agente, onde o Principal, representado pelos políticos que agem em nome dos cidadãos que os elegeram, confiam ao Agente, personificado pelos gestores públicos, a responsabilidade pela administração da coisa pública, cujas ações passam a ser submetidas a intenso controle.

Neste sentido, considerando ser a sociedade, ao suportar a carga tributária, que financia as ações da Administração Pública, Camargo (2010) esclarece que as normas relativas às finanças públicas acabam por construir um poderoso mecanismo de governança estatal, com o objetivo de proteger os interesses do cidadão. Camargo (2010, pp.28-29) define a *corporate governance*, seja no âmbito público ou privado, como sendo:

---

<sup>14</sup> Observa-se que, embora a OECD os tenha denominado “princípios” em suas três versões (1999, 2002 e 2004), todos foram enunciados de forma discursiva, o que os faz assemelha-se mais a diretrizes do que propriamente a princípios. Cada um destes seis princípios foi acompanhado por “princípios” secundários, que seguiram a mesma fórmula anterior, e por notas explicativas para sua melhor compreensão (OECD, 2004). Esta situação aparentemente foi percebida ao transportar seus “princípios” para o universo das empresas sob propriedade do Estado, quando a OECD passou, por fim, a denominá-los “diretrizes”.

[Um] complexo de mecanismos institucionais, contratuais ou normativos, que permitem que a gestão de determinada organização seja direcionada, monitorada e avaliada pelos seus proprietários ou titulares, pautando-se sempre pela transparência, prestação de contas, eficiência, diligência e boa-fé.

Valendo-se dos conceitos de *corporate governance* para a procura da efetividade das políticas públicas, Bresser Pereira (1997, p.40) explica que a governança em um Estado somente é possível “quando seu governo tem as condições financeiras e administrativas para transformar em realidade as decisões que toma”. Por esta razão, a crise enfrentada pelo Estado nos anos 80 pode ser traduzida, antes de tudo, como uma crise de governança, que se manifestou, num primeiro momento, como uma crise fiscal, remediada por meio de fortes ajustes fiscais, óbice permanente de todos os governos, e, um pouco mais tarde, como um problema relacionado à capacidade gerencial da Administração do Estado, que conduziu à recorrente necessidade da reforma administrativa (Bresser Pereira, 1997).

Baseado nestas assertivas, Bresser Pereira (1997, p.44) defende que, para alcançar a boa governança, o Estado, além de ter que passar a ser financeiramente mais forte, por meio dos devidos ajustes fiscais, também deve se tornar:

- (b) mais forte estruturalmente, com uma clara delimitação de sua área de atuação e uma precisa distinção entre seu núcleo estratégico onde as decisões são tomadas e suas unidades descentralizadas;
- (c) mais forte estrategicamente, dotado de elites políticas capazes de tomar as decisões políticas e econômicas necessárias; e
- (d) administrativamente forte, contando com uma alta burocracia tecnicamente capaz e motivada.

Diante tamanha variedade de abordagens, ganha força o entendimento da ANAO (1999), segundo o qual, embora existam consideráveis diferenças entre os setores público e privado e uma grande diversidade de entidades públicas, seus modelos de governação são em geral semelhantes e devem estabelecer principalmente: as responsabilidades (quem deve fazer o quê); as *accountabilities* (para quem e como se deve prestar contas); e verificações e balanceamentos adequados (sistemas de supervisão, de controle e de fluxo de comunicação).

O *Committee Cadbury* (1992) estabeleceu três princípios basilares de *corporate governance* a serem observados pelas entidades do setor público, os quais, em 2001, ao elaborar um estudo a respeito da *corporate governance* sob uma perspectiva pública, o *Study 13*, a IFAC (2001) veio a consagrar:

- a) Transparência (*openness*);
- b) Integridade (*integrity*); e
- c) *Accountability*.

Conforme o princípio da transparência da *corporate governance* do setor público, uma abordagem aberta para a divulgação de informações completas, precisas e claras constitui a base de confiança que deve existir entre a entidade e todos os interessados em seu sucesso (*Committee Cadbury, 1992*), nomeadamente em relação à gestão de suas atividades e processos de tomada de decisão e ao seu pessoal, conduzindo a uma ação eficaz, atempada e resistente ao necessário escrutínio (IFAC, 2001).

Já o princípio da integridade diz respeito à honestidade, à objetividade e aos padrões de decência e probidade na gestão dos recursos públicos e dos assuntos da entidade, refletindo-se nos procedimentos de tomada de decisão e desempenho, e também na qualidade da informação financeira divulgada, e depende da efetividade da estrutura de controle e profissionalismo de seu pessoal (IFAC, 2001).

O princípio da *accountability* representa a obrigação, tanto da entidade, quanto de seu pessoal, de responder por suas decisões e ações à frente da gestão dos fundos e recursos públicos, bem como pelos aspectos relativos aos seus desempenhos, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado (IFAC, 2001).

Conforme defende Sacramento (2005), a *accountability* pode ser traduzida como uma característica dos Estados democráticos, que impõe ao administrador público, em caráter continuado, a obrigação de dar visibilidade e transparência de seus atos de gestão, bem como a sua responsabilização pelos governados, com a possibilidade de sanção. Nesta linha de pensamento, Gray e Jenkins (1993) esclarecem que a *accountability* é, essencialmente, a obrigação de apresentar contas e de responder pela execução das responsabilidades perante aqueles que as confiaram, e que está sujeita a uma atribuição de louvor ou de culpa. Os referidos autores inferem que a recompensa e a sanção são muitas vezes vistas como a marca distintiva da *accountability* em ação.

Buscando estabelecer uma distinção entre os significados das expressões *accountability*, responsabilidade (*responsiveness*) e responsividade (*answerability*), Smyth (2007, p.30) explica que o “núcleo essencial” da relação de *accountability* reside na existência de uma forma de controle baseada em “recompensa ou sanção”.

De acordo com a abordagem de Smyth (2007, p.33), a *accountability* pública trata-se de “uma relação dinâmica social por meio da qual a sociedade civil procura controlar e desafiar o Estado”, esclarecendo que os três componentes desta alternativa crítica são: o Estado, a sociedade civil (no papel de centro de oposição ao Estado) e uma relação dinâmica

entre ambos, que varia conforme as influências sociais, políticas e econômicas existentes nos níveis internacional, nacional, organizacional e individual. Esta *accountability* pública crítica, segundo Smyth (2007), compreende um relacionamento (deve haver pelo menos duas partes envolvidas), uma troca (transferência de autoridade e / ou recurso *versus* prestação de contas ou resposta), o controle (capacidade de exercer uma forma de fiscalização visando a "recompensa ou sanção") e o elemento público (reconhecimento da exigência normativa de prestar contas ao público).

Seguindo esta corrente de pensamento, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) define a *accountability* como o “processo através do qual as organizações públicas e os indivíduos que as integram tornam-se responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho” (INTOSAI, 2004b, p.10).

Assim sendo, a liberdade necessária para que o corpo diretivo das entidades do setor público possa gerenciar suas operações de forma vigorosa e empreendedora, precisa ser exercida dentro de uma efetiva estrutura de governança e *accountability*, respeitando o legítimo interesse de seu amplo leque de *stakeholders*, que se estende desde os políticos e funcionários do governo até aos grupos de interesse e os cidadãos-eleitores (IFAC, 2001). Ressalta-se, porém, que tanto o órgão dirigente da entidade, quanto seus *stakeholders*, devem desempenhar seu papel na construção de uma *accountability* efetiva, pois, enquanto aqueles devem zelar pela qualidade das informações divulgadas, estes devem ter disposição para exercer suas responsabilidades como se proprietários fossem (*Committee Cadbury*, 1992).

Todavia, a eficácia da *accountability* depende da qualidade dos relatórios financeiros anuais, pois o fornecimento de informações completas e adequadas é essencial à avaliação do desempenho das entidades do setor público (IFAC, 2001). A preparação e a divulgação de demonstrações financeiras, conforme as normas contabilísticas de relatórios financeiros geralmente aceitas, proporcionam informações mais claras, abrangentes e oportunas sobre as consequências financeiras das políticas públicas e decisões administrativas adotadas (Sutcliffe, 2006).

Considerando que a baixa qualidade da informação financeira vem sendo associada a baixos padrões de gestão financeira, decisão econômica e *accountability*, também podendo contribuir para a corrupção e má gestão, os governos têm tratado a transparência fiscal como um dos elementos chave para a boa governança e para o cumprimento da *accountability* pública (Sutcliffe, 2006).

Por esta razão, os esforços do órgão dirigente da entidade para cumprir com suas obrigações de *accountability* começam na elaboração de suas demonstrações financeiras em

conformidade com as “práticas contabilísticas geralmente aceitas” estabelecidas pelas normas de Contabilidade, garantindo uma maior consistência, confiabilidade e transparência para as informações financeiras divulgadas aos *stakeholders* (IFAC, 2001).

Segundo a IFAC (2001), estes três princípios fundamentais permeiam cada uma das 04 (quatro) "dimensões" da *corporate governance* de uma entidade do setor público:

- 1) Normas de comportamento - voltadas à formação da cultura da entidade (liderança, códigos de conduta, integridade e honestidade);
- 2) Estruturas e processos organizacionais - envolvendo a comunicação com *stakeholders*, *accountability*, e os papéis e responsabilidades do pessoal e da alta direção;
- 3) Controle - compreendendo a gestão orçamentária, financeira e de risco, treinamento do pessoal, auditoria interna e controle interno; e
- 4) Relatórios externos - englobando o relatório financeiro anual, o uso das normas de contabilidade, medição do desempenho e auditoria externa.

Verifica-se, portanto, que, seja para garantir a observância do princípio da integridade e a consequente efetividade do princípio da *accountability*, ou seja enquanto uma das quatro dimensões da *corporate governance*, a estrutura de controle de uma entidade do setor público assume particular relevância para assegurar a sua boa governança, razão pela qual pesquisadores e organismos que labutam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria têm cada vez mais se voltado ao seu estudo.

### **2.3. A Boa Governança e Sua Dimensão Controle**

Para um melhor entendimento da abrangência e complexidade do conceito de controle no contexto do setor público, convém, antes, a compreensão da natureza de seu relacionamento com as estruturas e processos de administração e de gestão em uma organização qualquer.

A administração, segundo Chiavenato (2003, p.11), pode ser definida como “o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso de recursos, a fim de alcançar objetivos organizacionais”. Com um enfoque mais voltado à gestão de pessoas, outros autores, como Bateman e Snell (2012) e Jones e George (2012), afirmam que a administração é constituída pelas funções do planejamento, organização, liderança e controle dos recursos humanos e de todos os outros tipos de recursos da organização para alcançar eficiência e eficácia na consecução de seus objetivos. Verifica-se, portanto, a existência de um consenso

sobre as quatro funções basilares que concorrem na formação do processo da administração: planejamento, organização, liderança (ou direção) e controle. Embora o ambiente interno e externo das organizações estejam em constante transformação, estes fundamentos atemporais da administração permanecem relevantes, embora também evoluam (Bateman e Snell, 2012).

Neste quadro, a função “controle” está voltada à verificação da eficiência e eficácia das ações planejadas, organizadas e dirigidas para alcançar os objetivos que foram determinados (Chiavenato, 2003), bem como à adoção das medidas corretivas necessárias ao aperfeiçoamento do desempenho da organização (Jones e George, 2012, p.8). Caiado (2011, p.51) conceitua a função controle como “o processo de dirigir as operações que assegurem o cumprimento dos objetivos e planos da organização”, em outras palavras, as ações que lhe permitam executar seu planejamento.

A função planejamento, por sua vez, vem a ser um “processo consciente e sistemático de tomada de decisões sobre metas e atividades que [...] a organização tentará realizar no futuro” (Bateman e Snell, 2012, p.74). Assim, considerando-se que o planejamento de uma organização consiste na identificação e escolha dos objetivos a serem atingidos, na definição das linhas de ação a serem adotadas e na decisão de como os recursos serão alocados para se alcançar um alto desempenho (Jones e George, 2012), pode-se afirmar, portanto, que a função controle, ao reduzir as incertezas ao longo de sua execução, visa propiciar garantias à gestão de uma organização de que será bem-sucedida. Como afirmam Bateman e Snell (2012, p.296), “o controle é uma das forças fundamentais” capazes de manter a organização coesa e caminhando na direção correta, ou seja, de oferecer garantias que seu planejamento está sendo seguido.

Valendo-se de uma abordagem distinta, nos anos 30, Walter Andrew Shewhart desenvolveu inicialmente um processo para a melhoria contínua da qualidade da gestão organizacional, aprimorado por William Edwards Deming ao longo da reconstrução econômica do Japão do pós-guerra (1947 a 1950), que consagrou o conceito da *Total Quality Control*, conhecido pela sigla TQC, por meio da utilização da ferramenta de gestão hoje conhecida como Ciclo PDSA<sup>15</sup>, cuja sigla é formada pelas iniciais das palavras em inglês *plan, do, study e act* (Austenfeld, 2001).

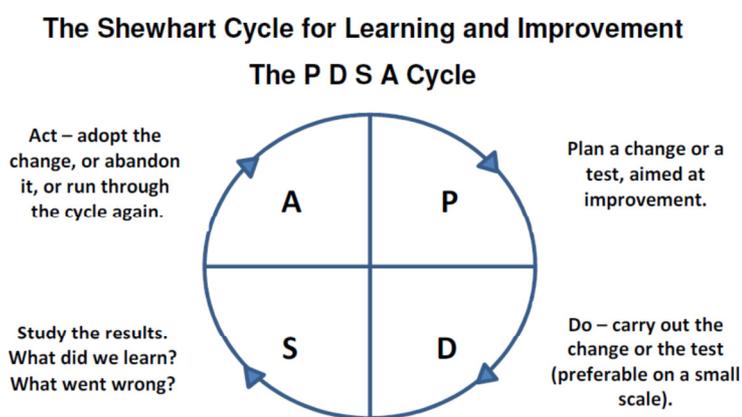
No Ciclo PDSA, a função ligada ao controle pode ser percebida na função *study*, que, segundo Deming (1994, p.132), procura demonstrar a necessidade de se estudar os resultados obtidos, tentando descobrir as causas de eventuais erros e com estes aprender,

---

<sup>15</sup> O Ciclo PDSA trata-se da evolução da versão originalmente proposta, conhecida como Ciclo PDCA, que era formado pelas palavras em inglês *plan, do, check, act* (Austenfeld, 2001). A mudança da denominação da fase “check” por “study”, claramente, objetivou encontrar uma forma de melhor expressar a sua complexidade.

como se pode observar na Figura 1. Em outras palavras, representa a necessidade do gestor verificar e avaliar continuamente os resultados advindos da execução com aqueles previstos no planejamento. Segundo Butcher (2004), ao avaliar os resultados obtidos durante a execução e compará-los com o inicialmente planejado, o controle assume um papel essencial no processo de gestão, pois possibilita a retroalimentação do sistema, apresentando informações capazes de subsidiar a tomada de decisão para correção das distorções verificadas.

**Figura 1. Diagrama de fluxo para a aprendizagem e para a melhoria de um produto ou de um processo**



Fonte: Deming (1994, p.132).

Esta breve exposição de conceitos é suficiente para possibilitar a percepção de que o controle vem a ser uma função caracterizada por permear todas as atividades e processos estabelecidos e desenvolvidos pela administração e gestão das organizações, e que se faz presente onde quer que seus recursos, qualquer que seja a sua natureza, venham a ser alocados.

Exatamente por estar onipresente na vida de uma organização, várias são as Ciências Humanas (Administração, Contabilidade, Finanças, Auditoria, Direito, etc), estejam elas voltadas ao setor privado ou público, que se ocupam do estudo da função controle. Assim sendo, dependendo da área do conhecimento humano que o estuda, sua ênfase pode possuir perspectivas diferentes, como a administrativa, a gerencial, a contabilística, a financeira, a jurídica e a política, mas todas conceitualmente convergentes.

Conforme preconiza o IIA (2010a, PA 2010-2, p.1), o controle é entendido como “[qualquer] ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão

alcançados”. Estas ações de controle planejadas, organizadas e dirigidas pela administração de uma entidade poderão ser consideradas adequadas na medida em que consigam comprovar serem suficientes para prover razoável certeza de que, sob a ótica da eficiência e eficácia, os riscos aos quais está exposta têm sido gerenciados e os objetivos e metas organizacionais serão alcançados (IIA, 2010a).

Partindo de uma abordagem contabilística, a IFAC (2001), com o condão de estabelecer as responsabilidades do corpo dirigente de uma entidade do setor público, bem como as medidas necessárias à efetividade de uma boa governação, subdivide a dimensão “controle” da *corporate governance* nas seguintes partes: Gestão de Risco; Auditoria Interna; Comitê de Auditoria; Gestão Orçamentária e Financeira e Treinamento do *Staff*; e Controle Interno, a seguir analisadas.

### **Gestão de Risco**

De acordo com a IFAC (2001), a gestão de risco é compreendida como um processo administrativo que visa a identificação, avaliação (probabilidade de ocorrência e impacto potencial) e monitoramento dos riscos a que a entidade está sujeita, bem como o desenvolvimento, implementação, monitoramento e avaliação dos programas ou procedimentos necessários ao seu enfrentamento. O risco é percebido pela IFAC (2001, p.41) “como uma medida de incerteza, e compreende aqueles fatores que podem facilitar ou impedir a realização dos objetivos organizacionais”.

O *Criteria of Control Board (CoCo)*, emitido pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*, esclarece, contudo, que os riscos não incluem apenas aqueles relacionados com a realização dos objetivos organizacionais específicos, mas também outros dois “riscos fundamentais para a viabilidade e o sucesso da organização” (CICA, 1995, p.2):

- a) Falha em manter a capacidade da organização para identificar e explorar oportunidades; e
- b) Falha em manter a resiliência da organização. Resiliência refere-se à capacidade da organização de responder e se adaptar a riscos inesperados e oportunidades, e para tomar decisões com base em indícios reveladores da falta de informações definitivas.

Portanto, os responsáveis pela governança devem gerenciar todos os riscos significativos aos quais a organização esteja exposta, podendo estes estarem relacionados com as suas finanças, operações ou outras áreas afetadas à administração da entidade onde possam ameaçar o alcance de seus objetivos (IFAC, 2006).

Lindsay (2006 e 2009) explica que existem, essencialmente, quatro maneiras de se gerir o risco: evitar (estratégia conservadora e cautelosa, que pode levar a perda de oportunidades); transferir (compartilhar o risco por meio de seguros ou formação de parcerias estratégicas); mitigar (adoção de procedimentos com freios e contrapesos para detectar e reduzir o efeito dos riscos); e aceitar (quando o risco for improvável ou os danos que possa vir a causar sejam julgados irrelevantes). No entanto, a seleção das estratégias de gestão do risco deverá levar em consideração a relação custo-benefício, a sua coerência com os valores e objetivos organizacionais, e a existência de processos internos confiáveis (Lindsay, 2009).

Neste sentido, o *Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code*, conhecido como *Turnbull Guidance*, emitido pelo *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW), posteriormente revisado pelo *Financial Reporting Council* (FRC) do Reino Unido, alerta sobre o papel fundamental de um adequado sistema de controle interno para que a organização obtenha êxito no gerenciamento dos riscos significativos, cabendo ao seu conselho de diretores assegurar-se sobre sua eficácia (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

### **Auditoria Interna**

A IFAC (2001) considera que a função de auditoria interna precisa ser compreendida pelos órgãos dirigentes das entidades como parte integrante do sistema de controle organizacional (exceto quando seus custos superem os benefícios pretendidos) e, na medida do possível, deve ser operacionalmente independente da gestão da entidade, de modo a prevenir o aparecimento de conflitos de interesse que possam comprometer sua objetividade e imparcialidade.

Para ser eficaz, a função de auditoria interna deve abranger e relatar, sistematicamente, a revisão e avaliação da adequação dos sistemas de controle gerencial, operacional, financeiro e orçamentário e sua efetividade na prática, incluindo, no mínimo (IFAC, 2001, pp.42-43):

- a relevância das políticas, planos e procedimentos estabelecidos, o grau de conformidade com estes, e seu efeito financeiro;
- a adequação da orientação;
- a adequação organizacional, do pessoal e dos mecanismos de supervisão;
- uma revisão das operações e programas para averiguar se estão sendo realizados conforme o planejado e se os resultados são consistentes com as metas e objetivos estabelecidos;

- até que ponto os bens e interesses são contabilizados e protegidos de perdas de todos os tipos decorrentes de desperdícios, extravagância, administração ineficiente, pobre custo/benefício, fraude ou outra causa;
- a adequação, fiabilidade e integridade da informação financeira ou outra de gestão, e os meios utilizados para identificar, medir, classificar, comunicar e agir de acordo com essa informação;
- a economia e a eficiência com que são empregados os recursos;
- a integridade dos sistemas de tecnologia da informação, incluindo sistemas em desenvolvimento; e
- a ação de acompanhamento tomadas para sanar as deficiências previamente identificadas.

Ampliando um pouco mais sua abrangência, o IIA (2010b) estabelece que os trabalhos da auditoria interna, além de serem realizados por meio de uma avaliação sistemática e disciplinada, devem envolver todos os sistemas, registros, pessoal e ativos relevantes da organização, oferecendo à administração um diagnóstico aprofundado da efetividade de seus processos de controle, de gerenciamento de riscos e de *corporate governance*, assim como as recomendações eventualmente julgadas necessárias.

Segundo o IIA (2010b), a auditoria interna pode ser entendida, basicamente, como sendo uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria relativa aos processos de gerenciamento de riscos, de controle e de *corporate governance*, desenhados para adicionar valor à organização (e a suas partes interessadas) e a melhorar as suas operações.

Assim sendo, a auditoria interna deve atuar com independência, ou seja, ser imune às interferências que possam ameaçar sua capacidade de conduzir as atividades de modo imparcial, seja quando da definição do escopo e objetivos dos trabalhos a serem realizados, da sua execução ou da comunicação dos resultados, o que pode ser conseguido viabilizando-se seu acesso ou reporte direto à alta administração da entidade (IIA, 2010b).

Já a objetividade da auditoria interna volta-se à atitude pessoal do auditor, que deve ser isenta e imparcial, isto é, livre de conflitos de interesse, de modo a atuar sem subordinar seus julgamentos a terceiros, confiando em suas habilidades técnicas e, principalmente, fundamentando suas conclusões e resultados em análises e avaliações apropriadas das informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis que tenha conseguido identificar (IIA, 2010b).

A auditoria interna deve ser planejada com base nos riscos, sejam estes apontados pela estrutura de gerenciamento de riscos existente na organização ou, na sua falta, com base no julgamento do próprio auditor (após ser ouvida a alta administração), de modo que seja possível estabelecer as áreas prioritárias a serem avaliadas, mantendo consistência com os valores, estratégias e objetivos organizacionais, e proceder à definição das políticas e procedimentos necessários à orientação das atividades de avaliação da *corporate governance*, gerenciamento de riscos e controle (IIA, 2010b).

Ressalta-se que a auditoria interna também deve avaliar a possibilidade potencial da ocorrência de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições, bem como a forma como a organização gerencia tais riscos (IIA, 2010b). Quando da avaliação dos controles existentes, as atividades de auditoria interna devem ponderar sobre a adequabilidade dos critérios estabelecidos pela administração para determinar se os objetivos e metas da entidade têm sido alcançados, convalidando os controles implementados ou desenvolvendo critérios mais apropriados (IIA, 2010b).

Uma vez comunicados os resultados à administração, o órgão de auditoria interna deve estabelecer e manter um sistema ou processo destinado ao monitoramento da efetividade das medidas que tenham sido implementadas para atender às recomendações apresentadas ou daquelas situações em que a administração tenha decidido aceitar, em conformidade com sua política de tolerância ao risco, sem tomar alguma providência específica (IIA, 2010b).

### **Comitê de Auditoria**

Embora reconhecendo que o Comitê de Auditoria seja uma tradição anglo-saxônica, a IFAC (2001) considera-o aplicável em outros contextos, uma vez que sua implementação tem como finalidade a realização de uma revisão mais profunda da estrutura de controle da entidade e do processo de auditoria externa ao qual periodicamente se submete. Da mesma forma, as providências adotadas pela gestão face às recomendações recebidas, inclusive as resultantes dos achados da auditoria interna, devem ser submetidas a sua apreciação (IFAC, 2001).

Em função dos objetivos colimados pelo Comitê e Auditoria, sua eficácia também é determinada pelos mesmos pressupostos necessários à atuação da auditoria interna, destacando-se a sua independência frente à gestão executiva da organização e seu pleno acesso à informação. Por esta razão, os membros que o constituem, incluindo seu presidente, devem pertencer ao corpo diretivo da entidade e não exercerem funções em sua gestão (não-executivos). Seus integrantes devem possuir elevada qualidade profissional, e ainda

receber formação e assessoramento adequados para um eficaz exercício de suas atribuições (IFAC, 2001).

### **Gestão Orçamentária e Financeira e Treinamento do Staff**

No tocante à área da Gestão Orçamentária e Financeira, a dimensão controle implica na necessidade de supervisionar e garantir que os procedimentos estabelecidos estejam funcionando, de modo a resultar na maior eficácia e eficiência da entidade (IFAC, 2001).

O orçamento deve ser utilizado pelo órgão dirigente, ao mesmo tempo, como uma ferramenta de gestão para o planejamento do alcance dos objetivos das entidades do setor público e um meio para a alocação e controle dos recursos destinados a sua consecução (IFAC, 2001).

Já o sistema de gestão financeira deve auxiliar a gestão dos recursos da entidade na execução de seu plano operacional, com o objetivo de garantir maior eficiência e eficácia na entrega de resultados à sociedade, razão pela qual deverá medir os custos e os indicadores-chave de desempenho essenciais para a avaliação de sua performance (IFAC, 2001).

De acordo com a IFAC (2001), o campo de atuação da gestão financeira engloba toda a formulação de estratégias, políticas e objetivos financeiros de médio e longo prazo em apoio ao plano operacional da entidade e à gestão de caixa diário, estendendo-se ao planejamento e ao controle das despesas de capital, gestão de capital de giro (capital circulante) e decisões de financiamento.

Para tanto, além de supervisionar as funções de suporte da contabilidade financeira e de gestão, bem como o ambiente de controle interno, a gestão financeira deve estar apoiada por um aparato normativo (legislação, regulamentos, instruções e procedimentos) continuamente atualizado, e por um sistema de informações fiável, concebido para um registro completo, preciso e pontual das operações (IFAC, 2001).

Quanto ao treinamento do *staff*, da mesma forma, o órgão dirigente precisa certificar-se sobre a adequabilidade dos programas de formação implementados e sobre a competência de suas equipes para a execução das tarefas que lhes forem confiadas, o que reflete diretamente na qualidade da gestão financeira (IFAC, 2001).

### **Controle Interno**

O corpo dirigente da entidade precisa garantir que sua estrutura de controle interno funcione na prática e que seja incluída uma declaração no relatório anual da entidade

sobre a sua adequabilidade à natureza da organização, bem como sobre sua eficácia, o que pode abranger a revisão dos vários sistemas, os riscos e oportunidades, o monitoramento dos processos-chave de controle, os procedimentos e os critérios de medição utilizados (IFAC, 2001).

Ao analisar-se em conjunto as 05 (cinco) partes da dimensão controle da *corporate governance* de uma entidade do setor público elencadas pela IFAC (2001), percebe-se que esta última parte, denominada “controle interno”, trata-se, em verdade, dos mecanismos de controle estabelecidos para apoiar sua gestão e que permeiam o funcionamento de cada uma das outras partes. Tamanha é a sua interrelação com as demais partes, que o conceito que lhe foi atribuído poderia ser facilmente confundido com o conceito da própria dimensão controle da qual, segundo a IFAC (2001), é parte integrante. Tal constatação sugere que a IFAC criou esta quinta “parte” apenas para dar maior destaque aos instrumentos utilizados pela própria dimensão “controle”.

Frente a tal observação, cumpre notar que o controle interno trata-se de um controle primário, uma vez que é exercido por um órgão de dentro da organização e subordina-se ao executor do próprio ato examinado, concomitantemente a sua realização, devendo ser entendido como parte integrante do corpo da Administração (Citadini, 1998). Considerando ser um autocontrole, ou seja, realizado por meio da própria estrutura organizacional, Citadini (1998) alerta que a eficácia do controle interno depende de seu grau de liberdade para emitir pareceres, de caráter opinativo, preventivo ou corretivo, sobre os atos do administrador.

Por outro lado, quando é realizado por uma entidade independente, representando o interesse de terceiros, como os acionistas ou outras partes interessadas na avaliação do ato da organização sob exame, observa-se um outro tipo de controle que pode ser entendido como externo, sendo um viés da própria relação de *accountability*.

Corroborando este pensamento, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) explicou em 1994 que, embora um certo número de partes externas muitas vezes contribuam para a consecução dos objetivos da entidade, como os auditores externos, legisladores, normatizadores, clientes e os meios de comunicação, estes não podem ser considerados como parte do sistema de controle interno da entidade.

Portanto, um procedimento, atividade, rotina ou processo de controle implementado por seu conselho de diretores, gestão ou outro pessoal da organização, trata-se, essencialmente, de um “controle interno”, ou melhor, de uma parte do “sistema de controle interno”, independente da denominação com a qual venha a ser consagrado. Neste sentido, a INTOSAI (2001, p.1) esclarece que, mesmo que os gerentes não percebam, o planejamento, a

implementação, a supervisão e o monitoramento, enquanto componentes fundamentais do “controle interno, ou controle de gestão”, estão presentes em sua rotina diária, ajudando a assegurar a *accountability*.

A aparente dificuldade para a compreensão e aplicação deste conceito torna-se evidente no CoCo (CICA, 1995, p.iii), ao declarar que adotou o termo “controle” ao longo de seu texto devido a este possuir uma abrangência maior do que o “controle interno que atua sobre os relatórios financeiros”.

De acordo com o COSO, o sistema de controle interno está entrelaçado com as atividades operacionais da entidade e existe por razões fundamentais do negócio (COSO, 1992). Neste mesmo sentido, o *Turnbull Guidance* explica que os controles internos devem estar incorporados aos processos normais de gestão e governação da organização, ao invés de serem vistos apenas como uma atividade em separado para cumprir exigências regulamentares, e, também, que devem englobar todos os tipos de controle utilizados, incluindo aqueles de natureza operacional e de conformidade, bem como os controles internos financeiros (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

A amplitude da missão do controle interno organizacional torna-se evidente na seguinte assertiva do IIA (2012, p.2):

O escopo do controle interno abrange os objetivos, planos, informações, políticas, procedimentos, processos, sistemas, atividades, funções, projetos, iniciativas e empreendimentos de todos os tipos e em todos os níveis de uma empresa, bem como o "tom do topo" e outros intangíveis que influenciam a cultura organizacional.

Silva (2011) argumenta que o controle interno apresenta três visões distintas: a contábil, a legal e a de desempenho, cada uma ocupando-se de aspectos relacionados com o direcionamento do controle, sendo que nas duas primeiras seu foco está no passado e na última, relativa à performance da entidade, volta-se para o presente e para o futuro. Assim, especialmente quando aplicado ao ambiente operacional da organização, preocupado com o desempenho relativo às atividades que são planejadas e executadas, o controle interno procura assegurar um sucesso futuro.

Obtempera-se que, apesar da amplitude, complexidade e importância que suas funções representam para a garantia do bom funcionamento da dimensão controle da governança de uma entidade do setor público, não se observa entre as IPSASs nenhuma norma que trate nomeadamente do tópico “controle interno”.

De acordo com Fragoso, Filho, Lopes e Pederneiras (2010, p.12) verificam-se apenas tênues referências na IPSAS 19 - *Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets*, relativamente a conceitos associados aos “riscos e fatos imprevisíveis que poderão

afetar a qualidade da informação contábil”. Fragoso *et al.* (2010, p.12), porém, complementam suas conclusões, logo em seguida, esclarecendo:

Não há referência na norma internacional do conceito de controle interno, de sua aplicação nos diversos níveis da entidade, da classificação entre operacional, contábil, normativo, bem como sobre mapeamento de risco, avaliação do risco e procedimentos de prevenção, detecção, monitoramento com auxílio de um sistema de informações.

Uma possível explicação para este fato reside na forte influência exercida pela *Common Law* sobre o IPSASB, condição esta que o levou a dar ênfase às demonstrações financeiras consolidadas e apresentadas ao final de cada exercício, razão pela qual as IPSASs acabaram por restringirem-se, quando muito, à *accountability* financeira externa (Chan, 2010). Desta forma, as IPSASs não estão focadas nas necessidades de controle e planejamento, nem evidenciam a responsabilidade daqueles que gerem a coisa pública, pois “pressupõem a existência de um sólido sistema de controle interno da gestão financeira e de um sistema contábil governamental” (Chan, 2010, p.12).

No entanto, a existência de elevados índices de corrupção oficial, que acabam por produzir efeitos negativos sobre os relatórios financeiros governamentais, deveriam motivar a IFAC também a preocupar-se em assegurar sua integridade financeira, de modo a garantir a credibilidade das informações que são neles divulgadas (Chan, 2010).

Neste sentido, importante observar que, na medida em que as preocupações com a *corporate governance* foram se concentrando no fortalecimento da *accountability*, preocupando-se, essencialmente, com a divulgação das informações e relatórios externos sobre a situação e os resultados das organizações, com o objetivo de minimizar os efeitos negativos decorrentes da Teoria do Principal-Agente, também foi passando a ficar à mercê dos riscos relativos a uma eventual fragilidade, de ordem técnica e / ou moral, de sua gestão.

Tal suscetibilidade à qual a gestão encontra-se exposta pode ser resultante dos conflitos advindos da relação Principal-Agente, que, como asseveram Nascimento e Reginato (2008), embora em menor escala, também se verificam no relacionamento entre gestores pertencentes a áreas distintas da organização, tornando-os igualmente dependentes da instituição de boas práticas de *corporate governance*. Este ambiente de disputa também vem sendo estudado sob o título de “conflito organizacional” que, segundo Jones (2010, p.336), representa o choque entre os interesses de diversos grupos de *stakeholders* externos (como os acionistas) e internos (a exemplo dos gerentes) de uma organização e que pode comprometer seu desempenho, motivo pelo qual deve haver um “equilíbrio de poder” a fim de se preservar a qualidade da tomada de decisão organizacional, como as relativas à alocação de recursos.

Esta questão torna-se ainda mais intrigante, diante da crise de credibilidade que abalou os EUA no final da década de 90, causada por fraudes e manipulações contábeis descobertas em empresas que possuíam uma sólida reputação nas bolsas de valores norte-americanas, como a Enron Corporation, macumunadas com empresas de auditoria igualmente renomadas, como a Arthur Andersen. Estas revelações deram origem a uma reforma da regulamentação do mercado de capitais estadunidense, voltada ao estabelecimento de mecanismos capazes de reforçar a estrutura de *corporate governance* e de proporcionar uma maior proteção aos investidores.

A maior expressão das reformas então promovidas foi o *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, promulgado em 30 de julho, mais conhecido como Sarbox ou, ainda, SOX, que instituiu regras para as empresas que operam no mercado de ações dos EUA, o que implica dizer na *New York Stock Exchange*<sup>16</sup>. Portanto, embora trate-se de uma norma de âmbito nacional, o alcance do SOX acabou se internacionalizando, uma vez que passou a ser de observância obrigatória também por todas as empresas estrangeiras que possuíssem valores mobiliários negociados nos EUA, gerando um efeito cascata em todas as bolsas de valores do mundo.

Como salientam Silva, Satim, Souza, Silva e Henrique (2007), o SOX, ao introduzir boas práticas de governança no mercado de capitais norte-americano, buscou elevar a confiança na transparência das empresas, ou seja, nas informações divulgadas em seus relatórios e demonstrações contábeis.

Entre as normas baixadas pelo SOX merece destaque a Seção 302 - *Corporate Responsibility for Financial Reports*, claramente direcionada à ampliação da responsabilidade pessoal dos principais diretores executivos e financeiros da empresa, aos quais denomina, respectivamente, *Chief Executive Officer* (CEO) e *Chief Financial Officer* (CFO), no que se refere à fidedignidade das informações contábeis divulgadas, apresentando uma forte ênfase nos controles internos.

A Seção 302 institui que os CEO e CFO são responsáveis pelo estabelecimento, manutenção e valiação anual dos controles internos da empresa, bem como pela divulgação de um relatório onde apresentem as conclusões sobre sua eficácia com base na avaliação realizada, sendo obrigados, ainda, a informar aos auditores e ao conselho da administração qualquer fraude ocorrida e as deficiências e fraquezas significativas dos controles existentes que comprometam as informações contábeis, mesmo aquelas que tenham sido identificadas após a avaliação anual.

---

<sup>16</sup> De acordo com dados do *2012 WFE Market Highlights*, de 22 de janeiro de 2013, publicado pela *World Federation of Exchanges* (WFE, 2013), a *New York Stock Exchange* trata-se da maior bolsa de valores do mundo.

Igualmente importante foi a Seção 404 - *Management Assessment of Internal Controls*, do SOX, que deteve-se exclusivamente na especificação de procedimentos para a avaliação dos controles internos a ser realizada pelos CEO e CFO da empresa. A Seção 404 determina que sejam anexados mais três documentos a cada demonstração contábil apresentada pela empresa: um discorrendo sobre a situação dos controles internos e procedimentos para emissão de relatórios financeiros, abrangendo a responsabilidade da administração em relação à sua estruturação e manutenção; outro apresentando suas conclusões sobre a avaliação anual da eficácia destes controles e procedimentos; e o último, elaborado pela empresa encarregada da auditoria independente, certificando o relatório da avaliação procedida pela administração.

Deste modo, valendo-se dos fundamentos da boa governança, o SOX procurou aumentar o envolvimento dos acionistas (*shareholders*) e demais partes interessadas (*stakeholders*), que nela percebem a existência de um diferencial para tomar suas decisões de investimento e de participação (Silva *et al.*, 2007).

Assim, a regulamentação trazida pelo SOX visou, claramente, a consolidação dos alicerces necessários ao pleno desenvolvimento da *accountability* e, neste processo, também acabou por perceber a importância da necessidade de se instituir novos instrumentos que permitissem assegurar o real cumprimento do papel assumido pelo controle interno na governação das empresas, tendo como foco principal suas vertentes contábil e financeira.

Na medida em que se reconhece que a Administração Pública não está a salvo das mazelas que ocorrem na vida privada, e, como mencionado anteriormente, que os conceitos e princípios da *corporate governance* são semelhantes em ambos os ambientes, é razoável admitir-se que a experiência vivida pelo mercado de capitais americano também aplica-se ao universo do setor público.

Uma vez concluída esta sucinta análise sobre a evolução das principais teorias científicas que se dedicam ao estudo da Administração Pública desde o final do século XIX até os nossos dias, especialmente as reunidas sob a bandeira da NPM, bem como sobre os conceitos, princípios e pressupostos relacionados à *corporate governance*, *accountability* e controle interno públicos, vem à tona, agora, a necessidade de discorrer a respeito dos conceitos, objetivos e práticas para o funcionamento e avaliação do controle interno organizacional, de acordo com os modelos sustentados por instituições, atuantes no campo da Administração, Contabilidade e Auditoria, que o têm por objeto de estudo.

## **2.4. As Concepções sobre o Controle Interno Organizacional**

Com os diversos movimentos de revisão e atualização dos modelos de gestão surgidos especialmente após a década de 80, o controle interno foi alçado a um cada vez maior patamar de importância no âmbito da governação das organizações.

Dentro desta perspectiva, diversas Instituições que vêm projetando sua influência sobre as áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, especialmente entre os países que compõem a OECD, passaram a elaborar normas, guias e manuais que aprofundaram o estudo e a compreensão do controle interno, hoje já considerados referência no contexto internacional, entre as quais destacam-se:

- 1) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*;
- 2) *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*;
- 3) *Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)*;
- 4) *International Federation of Accountants (IFAC)*; e
- 5) *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*.

As referidas Instituições estabeleceram uma complexa rede de princípios, conceitos, objetivos, estruturas, atividades, procedimentos e limitações do sistema de controle interno das organizações, além de uma série de modelos para sua implementação e avaliação, cuja essência apresenta-se a seguir, obedecendo-se à ordem cronológica em que foram despontando no ambiente profissional e acadêmico em suas respectivas áreas de atuação.

### **2.4.1. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)***

Em pesquisa pioneira publicada em 1992, com o título *Internal Control - Integrated Framework (ICIF)*, revisada em 1994 e atualizada em 2011, o COSO (2011, p.1) conceitua o controle interno como um “processo gerido pelo conselho de diretores, gestão ou outro pessoal de uma entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução dos objetivos” de controle interno.

Estes objetivos foram então classificados em 03 (três) categorias distintas e sobrepostas, descritas a seguir (COSO, 2011):

- a) Eficácia e eficiência das operações: diretamente relacionada aos objetivos essenciais da organização, e que inclui metas de performance operacionais e financeiras, bem como a salvaguarda dos ativos contra perdas (Objetivos Operacionais);

- b) Confiabilidade dos relatórios: relacionada à fidedigna preparação das informações e relatórios financeiros e não-financeiros, de âmbito externo ou interno (Objetivos de Relato); e
- c) Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis: relacionada ao cumprimento das normas e da legislação vigentes e às quais a entidade encontra-se sujeita (Objetivos de Conformidade).

A estrutura de controle interno da entidade somente pode ser julgada eficaz em cada uma das três categorias de objetivos, se o órgão dirigente obtiver segurança razoável de que, respectivamente: os objetivos operacionais da entidade estejam sendo alcançados; os relatórios financeiros e não-financeiros, externos (para atender os *stakeholders* e requerimentos legais) e internos (para atender à gestão e ao processo de tomada de decisão), estejam sendo preparados de forma confiável; e as leis e regulamentos aplicáveis estejam sendo cumpridos (COSO, 2011).

Chambers (2012, p.6) assevera que o COSO deveria acrescentar ao elenco de objetivos do controle interno, como um quarto objetivo separado, a “salvaguarda de ativos contra sua disposição ou uso não autorizado”, bem como incluir entre os objetivos de conformidade, além da observância das leis e regulamentos, também o cumprimento dos contratos e das políticas e procedimentos internos.

Importante ressaltar-se, neste momento, como a expressão “controle interno” deve ser compreendida. Primeiramente, conforme Beniger (1986, *apud* COSO, 1994, p.105), controle significa “influência intencional em direção a um objetivo pré-determinado”, ou seja, se não houver objetivos bem delineados e ações tomadas para seu alcance, não tem sentido se falar em controle. Por sua vez, classificar o controle como sendo “interno”, implica reconhecer que ele existe ou encontra-se “dentro dos limites” da organização ou entidade, o que “exclui as ações de reguladores ou auditores externos”.

Complementando a conceituação apresentada em seu *Framework*, o COSO (2011) esclarece que o controle interno é constituído por 05 (cinco) componentes inter-relacionados e integrados ao processo de gestão:

- a) Ambiente de Controle (*Control Environment*) - trata-se da cultura ou consciência de controle que predomina na organização, especialmente dependente do comprometimento dos órgãos de direção (tom do topo), e que fornece a base estrutural e disciplinar para os demais componentes, sendo constituído pelos seguintes elementos: integridade, valores éticos e competência do pessoal, filosofia de gestão e estilo operacional, estrutura

organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade ao pessoal, políticas e práticas de recursos humanos;

- b) Avaliação de Risco (*Risk Assessment*) - trata-se da necessidade de identificar, mensurar e analisar os riscos relevantes, provenientes do ambiente interno e / ou externo e de suas possíveis mudanças, enfrentados pela entidade para alcançar seus objetivos;
- c) Atividades de Controle (*Control Activities*) - referem-se, indiscriminadamente, às políticas, controles e procedimentos estabelecidos pela organização para controlar seu desempenho, de modo a assegurar o cumprimento dos objetivos planejados e monitorar os riscos existentes, permeando todos os seus níveis, funções e processos; e incluindo um leque de atividades que vai desde autorizações, verificações, revisões de desempenho, segurança dos ativos à segregação de funções.
- d) Informação e Comunicação (*Information and Communication*) - trata-se da identificação, registro e comunicação oportuna e precisa das informações, relativas ao ambiente interno e externo, relevantes e necessárias ao perfeito desempenho das atribuições do pessoal em todas as áreas da entidade; e
- e) Atividades de Monitoramento (*Monitoring Activities*) - refere-se ao acompanhamento da qualidade do desempenho dos sistemas de controle interno, objetivando sua avaliação e a realização dos ajustes julgados necessários.

O COSO (2011, pp.11-13) elaborou uma lista com 17 “princípios” que devem ser observados para que se obtenha a eficácia em cada um dos cinco componentes do controle interno, conforme apresentado no Anexo A.

Todos os componentes atuam em sinergia e formam um sistema integrado que reage dinamicamente às mudanças das condições no ambiente em que atua a organização, representando o que é necessário para atingir os objetivos em qualquer tipo de entidade (COSO, 1994).

O relacionamento entre os cinco componentes é assim resumido pelo COSO (1994, p.17):

O ambiente de controle fornece uma atmosfera na qual as pessoas conduzem suas atividades e realizam as suas responsabilidades de controle. Ele serve como base para os outros componentes. Dentro deste ambiente, a administração avalia os riscos para a concretização de objetivos específicos. As atividades de controle são implementadas para ajudar a garantir que as

diretrizes para enfrentar os riscos sejam realizadas pela gestão. Enquanto isso, a informação relevante é registrada e comunicada por toda a organização. Todo o processo é monitorado e modificado conforme as condições o permitirem.

Existe, portanto, uma relação direta entre os componentes e os objetivos, que origina um princípio segundo o qual todos os cinco componentes devem estar presentes e funcionando efetivamente, para que se possa concluir sobre a real efetividade do controle interno respectivamente a cada uma das três categorias de objetivos existentes (COSO, 2011).

Este relacionamento deve estar presente em cada um dos níveis, divisões, unidades de operação ou funções da estrutura de uma entidade onde quer que haja relacionamento com o controle interno, representando a terceira face do Cubo do Controle Interno (COSO, 2011), conforme a Figura 2.

**Figura 2. Relacionamento entre objetivos, componentes e estrutura da entidade**



Fonte: COSO (2011, p.5).

Conforme observação de Chambers (2012), o rol apresentado nesta última face do Cubo também deveria ter incluído os “processos” de gestão da entidade, cuja avaliação revela-se importante para a eficácia do controle interno.

Ressalta-se que o controle interno deve ser percebido como um processo dinâmico e interativo, não podendo ser considerado um processo linear, onde cada componente somente se relacione com o próximo na sequência (COSO, 2011). Desta forma, um controle interno que não tenha atingido plenamente seus propósitos em algum componente, pode ser compensado por outro controle existente nos demais componentes, conquistando assim a efetividade pretendida (COSO, 1994).

Na medida em que consegue fornecer informações gerenciais sobre o progresso entidade (COSO, 1994), um sistema de controle interno eficaz permite que a gestão mantenha o foco no cumprimento de suas metas de desempenho operacional e financeiro, respeitando os limites da legislação pertinente e, ao mesmo tempo, minimizando os impactos e maximizando os benefícios advindos das mudanças que ocorram ao longo do caminho (COSO, 2011).

Resta destacar ainda que, como praticamente todos os funcionários produzem informações utilizadas no sistema de controle interno ou executam ações de controle, o controle interno torna-se “responsabilidade de todos em uma organização e, portanto, deve ser uma parte explícita ou implícita da descrição do trabalho de todos”, a começar de seu dirigente-chefe, que é o responsável pela definição do *tone at the top*, ou o “tom do topo”, da entidade (COSO, 1994, pp.6-7).

A estrutura conceitual apresentada reflete os seguintes aspectos fundamentais do controle interno (COSO, 2011):

- a) É um processo dinâmico e interativo (meio) que visa atingir um fim;
- b) É realizado por pessoas que estão em todos os níveis da organização;
- c) É capaz de proporcionar uma segurança razoável e não absoluta;
- d) É orientado para alcançar objetivos em áreas distintas, mas que se interrelacionam;
- e) É adaptável à estrutura da organização.

Ao abordar as limitações do controle interno, o COSO (1994) alerta sobre a impossibilidade de que venha a garantir o pleno sucesso na consecução de seus objetivos, esclarecendo que, mesmo quando eficaz, seu papel se restringe a ajudar no seu alcance, pois não tem poder para mudar a má qualidade de uma gestão ou para intervir em eventos externos, como, por exemplo, as mudanças no cenário econômico.

Embora possa ter sido bem concebido e estar sendo bem operado, o controle interno não consegue assegurar a plena realização dos objetivos de uma entidade, podendo fornecer apenas uma “razoável - e não absoluta - garantia”, uma vez que a sua probabilidade de êxito acaba comprometida por limitações inerentes, como as decorrentes da restrição de recursos (imposta pela necessidade de observância da relação custo/benefício) para sua implementação, das falhas no processo de tomada de decisão e da possibilidade de ser burlado pelas pessoas (COSO, 1994, p.6).

Em virtude de ser operado por pessoas, o controle interno afeta e é afetado pelas competências, necessidades e prioridades de cada indivíduo de uma organização, o que impõe uma obrigação de que as responsabilidades e limites de autoridade sejam conhecidos, de

maneira a se estabelecer uma clara e estreita ligação entre seus deveres e a forma como são realizados, bem como com os objetivos da entidade (COSO, 1994).

Perante a mais-valia que o sistema de controle interno representa para a administração das organizações, e objetivando preservar sua eficácia, em função de sua tendência natural de se deteriorar ao longo do tempo, o COSO editou uma orientação específica sobre seu componente “monitoramento”.

Segundo o COSO (2009), quando projetado e implementado adequadamente, o monitoramento permite uma atuação pró-ativa na identificação e correção tempestiva dos problemas do sistema de controle interno, possibilitando o alcance da eficiência organizacional e a produção de informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisões.

O monitoramento baseia-se na avaliação contínua (no decurso das operações) ou pontual (aplicado em alguma circunstância eventual), que permite à gestão da organização determinar como está o funcionamento dos demais componentes de controle interno, com ênfase nos controles-chave que abordam os riscos significativos enfrentados para alcance dos objetivos organizacionais, bem como na identificação e comunicação das deficiências encontradas, em tempo hábil, às partes responsáveis pelas medidas corretivas e, dependendo de sua gravidade e necessidade de acompanhamento, ao corpo dirigente da entidade (COSO, 2009).

#### **2.4.2. *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)***

O CoCo, emitido pelo CICA (1995, p.4), define que o controle “compreende os elementos de uma organização (incluindo os seus recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e tarefas) que, em conjunto, apoiam as pessoas na realização dos objetivos organizacionais”, e que sua efetividade depende de sua capacidade de proporcionar uma garantia razoável de que estes serão atingidos de forma confiável.

Apesar de ter incorporado as mesmas categorias de objetivos de controle interno que o COSO estabeleceu em 1992, o CoCo acabou ampliando o seu escopo ao incluir os relatórios internos expedidos pela entidade na categoria “confiabilidade” e as políticas internas na categoria “conformidade” (CICA, 1995).

O CoCo estabelece 20 (vinte) critérios de controle que podem ser usados para avaliar a eficácia do controle (conforme Anexo B), que estão agrupados nos quatro elementos essenciais a seguir elencados:

- a) Propósito: reúne os critérios que “proporcionam um senso de direção da organização”, englobando: objetivos (incluindo a missão, visão e estratégia); riscos (e oportunidades); políticas; planejamento; e metas e indicadores de desempenho (CICA, 1995, p.10);
- b) Compromisso: agrupa os critérios que “proporcionam um senso de identidade e valores da organização”, englobando: valores éticos, incluindo a integridade, as políticas de recursos humanos, autoridade, responsabilidade e *accountability*, e confiança mútua (CICA, 1995, p.14);
- c) Capacidade: reúne os critérios que “proporcionam um senso de competência da organização”, englobando: conhecimentos, habilidades e ferramentas, processos de comunicação, informação, coordenação e controle de atividades (CICA, 1995, p.17); e
- d) Monitoramento e Aprendizagem: agrupa os critérios que “proporcionam um senso de evolução da organização”, englobando: monitoramento dos ambientes interno e externo, desempenho do monitoramento, suposições de desafio, reavaliação das necessidades de informação e sistemas de informação, procedimentos de acompanhamento e avaliação da efetividade do controle (CICA, 1995, p.21).

Embora estes elementos essenciais possam ser renomeados ou ter o seu elenco ampliado ou reduzido para uma adaptação às circunstâncias de cada organização, todos os 20 critérios deverão estar incluídos no novo arranjo obtido (CICA, 1995). Tamanha é a versatilidade de sua metodologia de avaliação que pode ser aplicada inclusive a outros modelos, por exemplo, por meio da redistribuição dos vinte critérios de controle entre os cinco componentes do controle interno do modelo proposto pelo COSO, que assumiriam, assim, o *status* de “elementos essenciais” (CICA, 1995).

Os critérios de controle são a base para a compreensão do controle interno e para a avaliação da sua efetividade em toda e qualquer organização, e devem ser interpretados no contexto de cada objetivo particular como metas a serem atingidas (CICA, 1995).

Apesar de alguns critérios poderem, eventualmente, assumir uma maior importância do que outros, todos os critérios são relevantes e estão inter-relacionados, podendo ser aplicados inclusive a partes distintas da organização, como departamentos ou processos (CICA, 1995).

### 2.4.3. *Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)*

De acordo com o *Turnbull Guidance*, emitido pela ICAEW (1999, p.7) e, posteriormente revisado pelo FRC (2005, p.7), “um sistema de controle interno compreende as políticas, processos, atividades, comportamentos e outros aspectos de uma organização que, em conjunto”:

- a. Facilitam o funcionamento eficiente e eficaz da organização e a capacitam a responder aos riscos significantes a que está sujeita, incluindo a salvaguarda dos ativos e gerenciamento dos passivos;
- b. Ajudam na manutenção da qualidade e da confiança em seus relatórios internos e externos, por meio da manutenção de registros adequados e de processos que gerem um fluxo de informação oportuna, relevante e confiável;
- c. Ajudam na conformidade com as leis e a regulamentação e com suas políticas internas.

Considera, ainda, que o sistema de controle interno reflete o ambiente de controle e se estende por toda a estrutura organizacional, sendo constituído por: “atividades de controle; processos de informação e comunicação; e processos de monitoramento da eficácia contínua do sistema de controle interno” (ICAEW, 1999, p.7; FRC, 2005, p.7).

Para cumprir com sua missão, portanto, o sistema de controle interno precisa ser incorporado às operações e fazer parte da cultura organizacional, bem como responder rapidamente aos riscos decorrentes de fatores internos e externos, e relatar tempestivamente a detecção de eventuais falhas ou fraquezas de controle significativas (ICAEW, 1999; FRC, 2005). Neste sentido, o *Turnbull Guidance* enfatiza que a eficácia do sistema de controle interno depende da avaliação completa e contínua da natureza e extensão dos riscos aos quais a entidade está exposta, sempre propensos à mutação devido às constantes transformações que ocorrem no ambiente organizacional interno e externo (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

Nas deliberações do conselho de diretores<sup>17</sup> para a definição das políticas internas relativas ao controle interno organizacional, além da natureza e extensão dos riscos enfrentados, também deverão ser consideradas (ICAEW, 1999; FRC, 2005):

- a. A natureza e categoria dos riscos que julga aceitável suportar;
- b. A probabilidade de materialização dos riscos;

---

<sup>17</sup> Considerando que o *Turnbull Guidance* é fruto de um trabalho da ICAEW, em acordo com a *London Stock Exchange*, para implementar os requerimentos relacionados a controle interno estabelecidos pelo *Combined Code of Committee of Corporate Governance*, suas recomendações são dirigidas ao conselho de diretores das empresas cotadas na bolsa de valores (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

- c. A capacidade de reduzir a incidência ou impacto dos riscos que se materializem; e
- d. A relação custo-benefício dos controles específicos para a gestão dos riscos.

Por outro lado, o sistema controle interno apenas reduz a exposição da organização à falta de bom senso na tomada de decisão, ao erro humano, à manipulação deliberada dos processos de controle ou à ocorrência de casos fortuitos, sem, contudo, eliminá-la (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

Portanto, mesmo quando equilibrado, proporciona somente uma segurança razoável, mas não absoluta, no alcance dos objetivos da entidade, dentro das “circunstâncias que possam ser razoavelmente previstas” (ICAEW, 1999, p.7; FRC, 2005, p.8).

Enquanto o conselho de diretores tem, como parte essencial de suas responsabilidades, o dever de analisar a eficácia do sistema de controle interno, a gestão da entidade fica incumbida, perante o conselho, do seu contínuo monitoramento e da emissão regular de relatórios que forneçam uma avaliação equilibrada dos riscos significativos e da eficácia do sistema de controle interno na gestão desses riscos, que aborde as falhas ou fraquezas de controle consideradas significativas, os impactos decorrentes e as ações corretivas adotadas (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

Considerando o papel-chave do sistema de controle interno no gerenciamento dos riscos significativos para a organização, o *Turnbull Guidance* esclarece que o conselho de diretores deve conduzir, pelo menos, anualmente, a revisão de sua eficácia, compreendendo todos os aspectos significativos de todos os controles existentes, inclusive os financeiros, operacionais e de conformidade e a gestão de riscos, bem como a análise dos relatórios de monitoramento expedidos pela gestão (ICAEW, 1999; FRC, 2005).

Embora o *Turnbull Guidance* não estabeleça uma lista de princípios ou de critérios a serem observados, apresenta uma proposta não exaustiva de dezenove “questões que o conselho pode querer considerar e discutir com a administração ao rever regularmente relatórios sobre o controle interno e ao realizar a sua avaliação anual” (ICAEW, 1999, p.13; FRC, 2005, p.13). Estas questões, destinadas ao acompanhamento e avaliação do sistema de controle interno da empresa por seu conselho de diretores, são distribuídas em quatro áreas distintas: avaliação de riscos; ambiente de controle e atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento (ICAEW, 1999; FRC, 2005), conforme o Anexo C.

#### 2.4.4. *International Federation of Accountants (IFAC)*

Após uma pesquisa global realizada sobre gestão de risco e controle interno, a IFAC (2011b, p.9) consolidou e apresentou o seguinte conceito:

O controle interno é parte integrante de um sistema de gestão, concebido, entendido e ativamente acompanhado pelo conselho de diretores, pela gestão ou outro pessoal da entidade, para mitigar os riscos na consecução de seus objetivos, por meio de:

- eficazes e eficientes processos estratégicos e operacionais;
- fornecimento de informações confiáveis para usuários internos e externos para a tomada de decisão oportuna e eficaz;
- garantia da conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, e também com suas próprias políticas, diretrizes e procedimentos;
- salvaguarda dos recursos contra a perda, fraude, mau uso e dano;
- salvaguarda da disponibilidade, confidencialidade e integridade dos sistemas de tecnologia da informação.

Embora a pesquisa tenha indicado uma convergência de opiniões sobre a necessidade de integração entre os sistemas de controle interno e gestão de riscos, e destes com a governação, estratégia e operações da organizações, isto não tem ocorrido na maioria das vezes, motivo pelo qual a combinação das diretrizes de ambos os sistemas de forma integrada em um único conjunto, foi apontada como o primeiro passo para a construção de um sistema de *corporate governance* eficaz (IFAC, 2011b).

Em seu *International Good Practice Guidance*, a IFAC (2012) assevera que o sucesso das organizações reside na capacidade de aproveitar as oportunidades e enfrentar as ameaças para melhorar seu desempenho, ou seja, de gerir o risco, muitas vezes valendo-se de um eficaz sistema de controle interno, parte crucial de seu sistema de *corporate governance*, que permite, concomitantemente, a economia de tempo e dinheiro, bem como a criação e preservação de valor. Este inter-relacionamento pode ser mais facilmente compreendido por meio da Figura 3.

**Figura 3. Relacionamento entre *corporate governance*, gestão de riscos e controle interno**



Fonte: IFAC (2012, p.4)

Segundo o IFAC (2012), as crises financeiras ocorridas nos últimos anos demonstraram que, em muitas organizações, as práticas de gestão de risco e controle interno apresentavam falhas ou eram ineficazes, ou, ainda, encontravam-se excessivamente focadas em controles de relatórios financeiros, secundarizando as vulnerabilidades advindas de suas operações ou do ambiente externo.

Assim, a IFAC (2012), visando a orientar os contabilistas em sua contínua missão de avaliar e aperfeiçoar o sistema de controle interno de suas organizações, sejam públicas ou privadas, qualquer que seja seu tamanho ou estrutura, apresentou os nove princípios-chave enunciados a seguir:

1. Apoiar os objetivos da organização;
2. Determinar papéis e responsabilidades;
3. Fomentar uma cultura motivacional;
4. Vincular ao desempenho individual;
5. Garantir competência suficiente;
6. Responder ao risco;
7. Comunicar regularmente;
8. Monitorar e avaliar; e
9. Proporcionar transparência e *accountability*.

Estes princípios-chave surgem como resposta a questionamentos formulados pela IFAC (2012) com o intuito de traduzir as possíveis dificuldades enfrentadas pelo conselho de diretores ou pela gestão de uma entidade quando da aplicação das diretrizes de controle interno em seu dia-a-dia, conforme pode ser verificado no Anexo D.

#### **2.4.5. *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)***

Com atuação na área da Auditoria, a INTOSAI (2001, p.5) considera o controle interno como um “processo pelo qual uma organização governa suas atividades para cumprir sua missão com eficácia e eficiência”.

Em sintonia com este entendimento, as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) apresentaram, em sua INTOSAI GOV 9100 - *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, o seguinte conceito de controle interno (INTOSAI, 2004a, p.6):

[É] um processo integrado efetuado pela gerência e pessoal da entidade, e projetado para enfrentar os riscos e fornecer garantia razoável de que, na consecução da missão organizacional, os seguintes objetivos gerais estão a ser alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos contra perdas, mau uso e dano.

Quanto ao objetivo de cumprimento das obrigações decorrentes da *accountability*, a INTOSAI (2004, p. 10) esclarece que será alcançado por meio do desenvolvimento, manutenção e disponibilização de informações financeiras e não-financeiras confiáveis e relevantes e por meio de sua fidedigna e oportuna divulgação em relatórios destinados aos *stakeholders* internos e externos.

O controle interno, de acordo com a INTOSAI (2001), deve ser reconhecido por todo o pessoal da organização como parte integrante de cada sistema empregado pela gestão da entidade pública para guiar suas operações.

Mesmo quando bem concebido e comprovadamente eficaz, o sistema de controle interno não pode ser visto pela organização como uma garantia absoluta do alcance de seus objetivos estabelecidos, e sim como uma segurança razoável, que, ao apoiar a realização destes objetivos, aumenta a sua probabilidade de sucesso (INTOSAI, 2004).

Esta condição se deve às limitações do controle interno, que incluem, entre outros fatores, a impossibilidade de conseguir transformar uma gestão essencialmente pobre em boa, a sua suscetibilidade às modificações do ambiente organizacional interno (políticas internas) e externos (redução das receitas), às possíveis deficiências em sua estruturação ou, mesmo, a sua dependência do “fator humano”, sujeitando-o, por exemplo, a erros, descaso, cansaço, distração, conluio, abuso (INTOSAI, 2004, p.12).

A INTOSAI (2004) utiliza a mesma estrutura conceitual e metodológica do COSO para proceder à avaliação da adequação do controle interno, tendo também adotado a subdivisão em 05 (cinco) componentes (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento), que devem ser aplicados a cada um dos 04 (quatro) objetivos gerais, tanto no tocante à organização como um todo, quanto a seus diversos departamentos.

Conforme apresentado no Anexo E, a INTOSAI (2001, p.5) elaborou um quadro estrutural, contendo 28 condições necessárias para o estabelecimento e manutenção de controles internos eficazes, subdivididos em três áreas distintas: papéis e responsabilidades dos gestores de controle interno; papéis e responsabilidades dos auditores; e práticas comuns de controle interno.

#### 2.4.6. Análise Comparativa entre as Concepções de Controle Interno

Com fulcro nas estruturas conceituais do controle interno organizacional formuladas pelas cinco instituições de renome internacional selecionadas para estudo, procedeu-se à identificação das principais características necessárias à construção de seu conceito, de modo a possibilitar sua melhor compreensão e análise, conforme apresentado na Tabela 1.

**Tabela 1. Principais Elementos Formadores do Conceito de Controle Interno Organizacional**

Item	Pergunta	Elemento Conceitual
1	O quê?	é um sistema ou processo integrado;
2	Por quem?	estabelecido, gerido e mantido pelo conselho de diretores, pela gestão e pelo pessoal em geral da organização;
3	Para quem?	concebido para apoiar o exercício de todos os cargos, funções e processos de trabalho, em todos os níveis da organização;
4	Quando?	agindo de forma preventiva, anterior ou concomitante à ação, e corretiva, posterior a sua execução;
5	Onde?	abrangendo o ambiente de controle, a avaliação de risco e as atividades de controle, de informação e comunicação e de monitoramento;
6	Como?	atuando de modo a conquistar os objetivos do controle interno;
7	Para quê?	fornecendo segurança razoável quanto ao cumprimento da missão da organização.

Utilizando-se de raciocínio semelhante, também foram identificados os objetivos específicos estabelecidos para o controle interno de uma organização e indicando a sua conformidade com os conceitos defendidos pelas referidas instituições. A Tabela 2 apresenta um quadro comparativo que relaciona os objetivos do controle interno organizacional e a sua aderência aos conceitos sustentados pelo COSO, CICA, ICAEW, IFAC e INTOSAI.

**Tabela 2. Objetivos do Controle Interno Organizacional**

ITEM	INSTITUIÇÃO OBJETIVOS	COSO	CICA	ICAEW	IFAC	INTOSAI
1	<b>Execução das operações</b>	✓	✓	✓	✓	✓
1.1	Eficácia e Eficiência	✓	✓	✓	✓	✓
1.2	Ordem, Economia e Ética					✓
2	<b>Proteção dos Ativos</b>	✓	✓	✓	✓	✓
3	<b>Gestão dos Passivos</b>			✓		
4	<b>Proteção dos Sistemas de TI</b>				✓	
5	<b>Confiabilidade dos Relatórios</b>	✓	✓	✓	✓	✓
5.1	Relatórios Internos	✓	✓	✓	✓	✓
5.2	Relatórios Externos	✓	✓	✓	✓	✓
6	<b>Conformidade</b>	✓	✓	✓	✓	✓
6.1	Leis e Regulamentos	✓	✓	✓	✓	✓
6.2	Políticas / Diretrizes Internas		✓	✓	✓	

Ainda com base nas mesmas premissas, foram elaborados 31 itens de verificação do sistema de controle interno de uma organização, apresentados em forma de perguntas, com o intuito de consolidar os principais critérios, condições ou princípios estabelecidos pelos modelos de concepção, implementação ou avaliação do sistema de controle interno propostos pelo COSO (Anexo A), CICA (Anexo B), ICAEW (Anexo C), IFAC (Anexo D) e INTOSAI (Anexo E), e que foram distribuídos, conforme a afinidade de suas características, entre os cinco componentes do controle interno estabelecidos pelo COSO (2011).

Com o intuito de facilitar a compreensão das várias dimensões da atuação do controle interno organizacional convencionou-se nesta pesquisa agrupar os itens de verificação com base nos componentes do sistema de controle interno proposto pelo COSO (1994).

A conformidade existente entre cada um dos itens de verificação construídos e cada assertiva que compõem os modelos propostos pelas supracitadas Instituições, encontra-se apresentada nas Tabelas 3 a 7 a seguir.

**Tabela 3. Itens de Verificação do Componente “Ambiente de Controle”**

ITENS DE VERIFICAÇÃO		INSTITUIÇÕES				
		COSO	CICA	ICAEW	IFAC	INTOSAI
1.1	O corpo dirigente e a gestão da organização estabelecem o “tom” do quadro ético da organização, demonstrando possuir compromisso com o compartilhamento desta cultura por todo seu pessoal?	✓	✓	✓	✓	✓
1.2	A organização define, claramente, as autoridades (cargos e funções) e responsabilidades, observando a segregação de funções e permitindo que seu pessoal possa tomar as decisões e executar as ações necessárias, de forma coordenada, em todos os seus níveis?	✓	✓	✓	✓	✓
1.3	A organização estabelece claramente estratégias e políticas para apoiar a realização de seus objetivos e respectivos planejamentos por sua gestão?		✓	✓	✓	
1.4	A organização estabelece políticas para a seleção do pessoal com as competências profissionais necessárias ao exercício das autoridades e responsabilidades estabelecidas, bem como para seu desenvolvimento e motivação?	✓	✓	✓		✓
1.5	A organização seleciona os indivíduos envolvidos no sistema de controle interno com base nos conhecimentos, habilidades e experiência necessários para uma atuação adequada?	✓			✓	✓
1.6	A organização estabelece vínculo entre os objetivos organizacionais e de controle interno e a avaliação de desempenho individual?	✓	✓	✓	✓	✓

**Tabela 4. Itens de Verificação do Componente “Avaliação de Risco”**

ITENS DE VERIFICAÇÃO		INSTITUIÇÕES				
		COSO	CICA	ICAEW	IFAC	INTOSAI
2.1	A organização identifica e avalia os riscos significativos aos quais está exposta para a concretização dos seus objetivos e para o funcionamento de seu sistema de controle interno?	✓	✓	✓	✓	
2.2	A organização especifica seus objetivos e respectivos planejamentos com clareza, abrangência e detalhamento suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados ao seu alcance?	✓	✓	✓		
2.3	A organização considera sua vulnerabilidade decorrente das limitações impostas pelo fator humano (imperícia, imprudência, negligência, fraude, etc) no processo de avaliação de riscos?	✓				
2.4	A organização considera sua vulnerabilidade à ocorrência de mudanças em seus ambientes interno e externo no processo de avaliação de riscos?	✓				

**Tabela 5. Itens de Verificação do Componente “Atividades de Controle”**

ITENS DE VERIFICAÇÃO		INSTITUIÇÕES				
		COSO	CICA	ICAEW	IFAC	INTOSAI
3.1	A organização implementa as atividades de controle interno como parte integrante de sua gestão, estabelecendo os procedimentos aplicáveis e o que é esperado de cada indivíduo?	✓	✓	✓		✓
3.2	A organização estabelece atividades de controle interno que assegurem o registro e a documentação de todas as transações e eventos significativos, bem como o fornecimento de informações oportunas, relevantes e confiáveis para a gestão e o corpo dirigente?	✓	✓	✓	✓	✓
3.3	A organização estabelece controles físicos para a salvaguarda e proteção dos seus ativos vulneráveis?					✓
3.4	A organização implementa com celeridade os ajustes determinados por seus processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?		✓	✓		
3.5	A organização limita a autorização e execução das transações e eventos significativos e o acesso a seus recursos e registros, apenas ao pessoal que atue dentro do âmbito de sua respectiva autoridade?	✓				✓
3.6	A organização considera os riscos significativos aos quais está exposta quando da seleção, implementação e / ou aprimoramento de seus processos, atividades e procedimentos de controle interno, visando a sua mitigação a níveis aceitáveis?	✓	✓	✓	✓	✓

**Tabela 6. Itens de Verificação do Componente “Informação e Comunicação”**

ITENS DE VERIFICAÇÃO		INSTITUIÇÕES				
		COSO	CICA	ICAEW	IFAC	INTOSAI
4.1	A organização comunica seu quadro de valores éticos como um de seus valores fundamentais a serem compartilhados por todo seu pessoal, de modo a fomentá-lo em todos os seus cargos e funções?		✓		✓	✓
4.2	A organização comunica claramente seus objetivos e respectivos planejamentos ao seu pessoal, de modo a proporcionar uma direção efetiva para o exercício de todos os seus cargos e funções?		✓	✓		
4.3	A organização comunica claramente as responsabilidades estabelecidas para o exercício de todos os seus cargos e funções, de modo que cada indivíduo possa entender com exatidão o que dele é esperado, bem como o alcance de sua liberdade de agir?		✓	✓		✓
4.4	A organização comunica claramente os objetivos e políticas de seu sistema de controle interno ao seu pessoal, bem como as atividades e procedimentos para seu funcionamento?	✓			✓	
4.5	A organização comunica, de forma integrada e inteligível, as informações oportunas, fidedignas, relevantes, suficientes e necessárias para apoiar o controle das operações e a tomada de decisão da gestão e do corpo dirigente, bem como o funcionamento do sistema de controle interno?	✓	✓		✓	✓
4.6	A organização comunica, internamente (gestão e corpo dirigente), informações sobre o progresso relativo aos objetivos organizacionais, bem como sobre os riscos relacionados ao seu alcance?			✓	✓	

4.7	A organização comunica, em tempo hábil, os problemas identificados no sistema de controle interno aos responsáveis pelas ações corretivas, interna e / ou externamente, conforme a necessidade de cada caso?	✓	✓		✓	✓
4.8	A organização comunica, externamente ( <i>stakeholders</i> ), informações que possibilitem formar opinião sobre sua posição e perspectivas e sobre a eficácia de seu sistema de controle interno?	✓		✓	✓	

**Tabela 7. Itens de Verificação do Componente “Atividades de Monitoramento”**

ITENS DE VERIFICAÇÃO		INSTITUIÇÕES				
		COSO	CICA	ICAEW	IFAC	INTOSAI
5.1	A organização monitora e avalia periodicamente a adequação de seus objetivos e respectivos planejamentos frente às mudanças ocorridas nos ambientes interno e externo?		✓			
5.2	A organização monitora e avalia seu desempenho em relação às metas e indicadores estabelecidos em seus objetivos e respectivos planejamentos?		✓			✓
5.3	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação de seu sistema de controle interno, quanto a sua efetividade e adequação?			✓	✓	
5.4	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação dos processos, atividades e procedimentos relacionados ao sistema de controle interno?	✓	✓	✓	✓	✓
5.5	A organização estabelece atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação de seu processo de avaliação de riscos, quanto a sua efetividade e adequação?			✓		
5.6	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação das atividades e procedimentos relacionados ao seu processo de avaliação de riscos?			✓		
5.7	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o acompanhamento das ações de ajuste determinadas pelos processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?		✓	✓		

Esta suscinta análise teve como objetivo proporcionar uma melhor compreensão sobre os princípios, conceitos, pressupostos, componentes e atividades que norteiam o funcionamento de um sistema de controle interno organizacional, bem como sobre suas principais limitações, segundo os critérios defendidos, nomeadamente, pelo COSO, CICA, ICAEW, IFAC e INTOSAI, demonstrando a sua relevância para que a gestão de uma entidade, seja pública ou privada, qualquer que seja a sua dimensão (respeitando-se a relação custo / benefício), consiga obter uma garantia razoável na consecução de seus objetivos organizacionais.

Uma vez conhecidas às teorias científicas voltadas ao estudo da administração e gestão pública, em especial aquelas que trouxeram os conceitos consagrados no setor privado para o universo público, vindo a influenciar a *corporate governance* e a *accountability* públicas, e já tendo estudado o suporte teórico que norteia a concepção, implementação, funcionamento e avaliação de um sistema de controle interno dentro de uma organização, necessário se torna compreender a metodologia de que se serviu a presente dissertação para conduzir os trabalhos de investigação que foram realizados para dar uma resposta válida ao problema de pesquisa apresentado.

### 3. Metodologia

Ao abordar o método científico empregado para a condução dos trabalhos desenvolvidos ao longo da presente dissertação de mestrado, torna-se imprescindível compreender melhor o conceito do termo “pesquisa”. Segundo Silva e Menezes (2001, p.20), a pesquisa pode ser definida como um “conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se tem informações para solucioná-lo”.

O problema sobre o qual a presente dissertação encontra-se debruçada reside no seguinte objetivo geral: analisar a adequabilidade da regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal do Brasil e qual a sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional.

Contudo, para que possa apresentar uma solução válida ao problema proposto, a pesquisa precisa ser considerada científica, ou seja, deve valer-se de um método que seja capaz de conduzir o pesquisador desde a formulação do problema até a apresentação dos resultados obtidos. Conforme explicam Ponte, Oliveira, Moura e Barbosa (2007), a legitimidade do conhecimento obtido com uma pesquisa é assegurada pelos processos e técnicas por meio dos quais o método científico é aplicado.

Tendo por base os quatro objetivos específicos que foram estabelecidos para se alcançar uma resposta válida ao problema de pesquisa apresentado, este trabalho foi estruturado nas seguintes fases distintas e complementares:

- a. A Pesquisa Bibliográfica: realizada no Capítulo 2;
- b. A Pesquisa sobre a Concepção pelo Poder Público Federal Brasileiro: desenvolvida ao longo do Capítulo 4;
- c. A Pesquisa sobre a Implementação pelas Macroentidades do Poder Executivo Federal: procedida na primeira parte do Capítulo 5; e
- d. A Pesquisa sobre o Funcionamento nas Unidades Gestoras do Poder Executivo Federal: realizada na segunda parte do Capítulo 5.

Na medida em que cada uma destas fases é abordada no decorrer desta exposição sobre a metodologia adotada, apresenta-se a classificação do tipo de pesquisa e a definição das ferramentas julgadas mais adequadas à realização dos exames pretendidos, isto é, das técnicas que melhor se ajustam a sua natureza, conforme sugere Charoux (2004).

### 3.1. A Pesquisa Bibliográfica

Em sua fase inicial procurou-se responder ao primeiro objetivo específico formulado: identificar e apresentar a revisão das teorias científicas que abordam a Administração Pública e seus modelos de gestão, bem como dos conceitos e pressupostos da *corporate governance*, da *accountability* e, especialmente, do controle interno organizacional, com foco nos padrões sustentados por instituições de renome internacional que atuam na área da Administração, Contabilidade e Auditoria.

Assim, quanto aos seus objetivos gerais, esta etapa da pesquisa classifica-se como sendo exploratória, que é definida por Gil (2002, p.41) como aquela que visa “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Charoux (2004) argumenta que, ao buscar diagnósticos sobre determinado problema, as técnicas utilizadas para a coleta de dados na pesquisa exploratória são sempre flexíveis, uma vez que se procura investigar todas as suas dimensões possíveis.

Já, quanto a sua finalidade, classifica-se como qualitativa, pois “busca entender não apenas o fato ou fenômeno estudado, mas também o contexto dentro do qual se desenvolve” (Charoux, 2004, p.38). Ponte *et al.* (2007, p.7) explicam que a pesquisa qualitativa “se dedica à compreensão dos significados dos eventos, sem a necessidade de apoiar-se em informações estatísticas”. Portanto, ao invés de mensurar, a pesquisa qualitativa busca compreender.

Com foco na obtenção do maior espectro possível de informações, o presente trabalho adota, em sua primeira etapa, do ponto de vista dos procedimentos técnicos, conforme Gil (2002), a pesquisa bibliográfica.

Bibliográfica, pois a parte inicial do Capítulo 2 fundamenta-se em material já elaborado e publicado, como livros, teses e dissertações acadêmicas e artigos de periódicos (Gil, 2002), quando da análise das teorias, princípios e conceitos relacionados à evolução do papel da Administração Pública e de seus modelos de gestão, com ênfase no surgimento da NPM, bem como da influência que tais transformações exerceram sobre o desenvolvimento e consolidação da estrutura conceitual da *corporate governance*, *accountability* e controle interno.

A parte final do Capítulo 2 foi dedicada à identificação e análise dos princípios, conceitos, pressupostos e mecanismos preconizados pelas normas, manuais, diretrizes e orientações versando sobre o funcionamento do controle interno organizacional, emitidos por instituições com renome internacional, atuantes nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria.

Para tanto, e visando limitar o escopo da pesquisa, foram selecionadas cinco organizações, todas com sede em países pertencentes a OECD: COSO, ICAEW, CICA, IFAC e INTOSAI. A escolha foi procedida com base no reconhecimento que estas instituições possuem no âmbito profissional e acadêmico internacional, bem como pelo pioneirismo e contributo de seus trabalhos para o aperfeiçoamento e consolidação das práticas do controle interno organizacional.

Ainda no Capítulo 2, como corolário da análise das normas e orientações emitidas pelas instituições selecionadas, apresentam-se: a Tabela 1, que reúne os principais elementos formadores do conceito de controle interno organizacional; e a Tabela 2, que identifica os principais objetivos do controle interno organizacional, ambas conforme as estruturas conceituais editadas pelas supracitadas instituições.

Apresenta-se também uma série composta pelas Tabelas 3 a 7, contendo um total de 31 itens de verificação destinados à avaliação da adequabilidade do sistema de controle interno organizacional, elaborados com base nos modelos defendidos pelas supracitadas instituições, todos apresentados em forma de perguntas. Tanto na Tabela 1, relativa aos elementos formadores do conceito, e na Tabela 2, relativa aos objetivos do controle interno, quanto nas Tabelas 3 a 7, relativas aos itens de verificação de cada um de seus componentes, procurou-se demonstrar a conformidade com o modelo sustentado por cada entidade analisada.

As informações fornecidas pela pesquisa bibliográfica proporcionaram as bases necessárias e suficientes para dar continuidade aos trabalhos de análise dos resultados obtidos com as pesquisas documentais e com o levantamento realizados ao longo dos Capítulos subsequentes.

### **3.2. A Pesquisa sobre a concepção pelo Poder Público Federal Brasileiro**

O Capítulo 4 busca identificar, descrever e analisar a evolução da regulamentação sobre controle interno encontrado no ordenamento jurídico brasileiro e nos atos normativos emitidos pelos órgãos reguladores do controle interno do setor público federal, bem como da estrutura institucional construída para seu funcionamento, até sua situação atual.

Para tanto, foi dada continuidade à pesquisa exploratória e qualitativa, assumindo contudo, do ponto de vista dos procedimentos técnicos, o caráter de pesquisa documental, por investigar e analisar legislação e normas administrativas, predominantemente, sem tratamento acadêmico (Gil, 2002).

Ressalta-se que, em função da CRFB, promulgada em 1988, ter preservado a autonomia de seus entes federativos (26 Estados, 01 Distrito Federal e 5.565 Municípios<sup>18</sup>), quanto à competência para legislar sobre a matéria relativa à organização e funcionamento de seus respectivos sistemas de controle interno, o escopo desta pesquisa se restringiu à investigação da legislação e das normas em vigor no âmbito da União<sup>19</sup>.

De acordo com CRFB (art. 70.º), a União é constituída pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, independentes entre si (art. 2.º), todos dotados de seu próprio sistema de controle interno. Contudo, devido às dimensões continentais do Brasil, que se faz acompanhar por uma estrutura orgânica igualmente vasta, e considerando-se a necessidade de limitar a abrangência desta pesquisa, seja em função do tempo disponível para a sua realização ou mesmo das linhas disponíveis para um trabalho de mestrado, se fez necessário restringi-la ao âmbito do Poder Executivo, mais conhecido como Poder Executivo Federal (PEF).

Tal escolha decorre do fato do PEF ser o responsável por quase 90% dos recursos públicos do Orçamento Fiscal da União<sup>20</sup>, de acordo com o Inciso V do Anexo II da Lei nº 12.798, de 04 de abril de 2013, bem como por ser o poder público responsável pelo atendimento do interesse público em suas necessidades mais básicas, como a educação, a segurança e a saúde, alvos de constantes críticas pelos meios de comunicação brasileiros, devido, quase sempre, a sua pouca eficiência e / ou eficácia pelos mais variados motivos.

Assim sendo, os trabalhos tiveram continuidade com o estudo da evolução conceitual do controle interno no seio da Administração Pública ao longo da História recente do setor público federal brasileiro até alcançar o seu arranjo atual, buscando identificar em quais momentos a sua regulamentação sofreu influência da filosofia apregoada pelo aparato ideológico representado pela NPM. Com este intuito procedeu-se à análise da legislação e dos atos normativos emitidos pelos órgãos e instituições brasileiras, incluindo o teor das normas técnicas relativas à preparação e à realização das ações de controle interno levadas a termo pelo PEF.

---

<sup>18</sup> A União é uma pessoa jurídica de direito público interno, que confere unidade aos Estados reunidos sob a bandeira da República Federativa do Brasil e que a representa no âmbito internacional (art. 18.º e art. 21.º, Inciso. I, CRFB). Trata-se de uma entidade federativa com autonomia financeira, administrativa e política, uma vez que possui capacidade de auto-organização, autogoverno, auto-administração e autolegislação. A repartição de competências estabelecida entre os entes federativos ao longo do Título III - Da Organização do Estado, da CRFB, implica que os Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios somente podem legislar sobre as matérias que não tenham sido reservadas a União, o mesmo ocorrendo com os Municípios perante os Estados e Distrito Federal.

<sup>19</sup> De acordo com o último Censo Demográfico do Brasil, realizado em 2010 (IBGE, 2010).

<sup>20</sup> O Orçamento Fiscal compreende os valores destinados aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário federais, e, juntamente com o Orçamento da Seguridade Social e o orçamento relativo ao refinanciamento da dívida pública mobiliária federal, compõe o Orçamento da União (art. 3.º, Lei nº 12.798, de 04 de abril de 2013).

Ao término do Capítulo 4 realiza-se uma análise comparativa da atual arquitetura de organização e funcionamento do SCIPPEF face à estrutura conceitual (Tabela 1) dos modelos de sistema de controle interno organizacional, apresentados no final da investigação das normas, diretrizes e orientações emitidas pelas cinco instituições de renome internacional estudadas no Capítulo 2, procurando apontar as inconformidades existentes.

De posse destes resultados, passou-se ao último segmento desta pesquisa, onde se procura perceber de que forma os órgãos responsáveis pela realização dos programas, projetos e iniciativas governamentais têm conseguido traduzir e por em prática as ações de controle interno regulamentadas pelo PEF para a sua gestão como um todo, especialmente sob a ótica de suas Unidades Gestoras.

### **3.3. A Pesquisa sobre a Implementação pelas Macroentidades do Poder Executivo Federal**

O Capítulo 5 tornou-se palco da solução dos dois últimos objetivos específicos da presente dissertação, motivo pelo qual encontra-se desdobrado em duas partes desenvolvidas por meio de técnicas metodológicas distintas.

Considerando-se o reduzido período de tempo disponível para sua realização e as restrições relativas à extensão do texto de uma dissertação de mestrado, e diante das gigantescas dimensões do PEF, atualmente composto por 24 Ministérios, mais 09 Secretarias da Presidência da República e outros 06 Órgãos, todos detentores do *status* de Ministério, tornou-se necessário limitar a abrangência deste universo para que fosse possível prosseguir com a pesquisa.

Para fazer frente a estes óbices, e, conforme ensina Gil (2002, p.43), poder examinar os fatos do ponto de vista empírico, “com ênfase nos procedimentos técnicos de coleta e análise de dados”, decidiu-se dar continuidade às investigações relativas aos terceiro e quarto objetivos por meio do modelo conceitual e operativo, ou seja, do delineamento (*design*), classificado como estudo de caso, de modo a permitir a investigação mais ampla e detalhada de um ou poucos objetos.

Tal opção partiu do princípio que o estudo de caso revela-se mais adequado para a investigação de situações, como a que ocorre na presente pesquisa, onde não é possível observar-se claramente os limites entre um fenômeno contemporâneo e o seu contexto real (Yin, 2001, *apud* Gil, 2002).

Levando-se em conta que todos os diplomas legais de âmbito federal, bem como a regulamentação do sistema de controle interno e dos demais macrosistemas do PEF, são de observância obrigatória a todos os órgãos públicos que lhe são subordinados, decidiu-se pela adoção do estudo de caso coletivo, indicado para o exame das características de uma população (Gil, 2002). Portanto, investiga-se, como unidade-caso, uma das macroentidades que compõem o PEF, uma vez que, como obtempera Gil (2002, p.55):

[Os] propósitos do estudo de caso não são os de proporcionar o conhecimento preciso das características de uma população, mas sim o de proporcionar uma visão global do problema ou de identificar possíveis fatores que o influenciam ou são por ele influenciados.

Considerando o fato do autor desta dissertação ter atuado mais de 20 anos como integrante da gestão de algumas de suas organizações, decidiu-se estabelecer como unidade-caso o Comando da Aeronáutica (COMAER), órgão que, juntamente com o Comando do Exército e o Comando da Marinha, integram o Ministério da Defesa (MD) do Brasil.

Assim sendo, a primeira parte do Capítulo 5, que também caracteriza-se como uma pesquisa documental, teve como objeto a investigação do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica (SISCONI), hoje sob responsabilidade do Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR), unidade setorial do SCIPF, com o intento de cumprir o terceiro objetivo específico desta dissertação, isto é, identificar e descrever as normas e mecanismos de controle interno instituídos por uma macroentidade do Poder Executivo Federal diretamente responsável pela direção e coordenação da execução das políticas públicas, analisando sua conformidade com os modelos de controle interno organizacional preconizados pelas Instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.

Com base nos resultados desta investigação documental, procede-se à comparação das normas e procedimentos implementados pelo COMAER com a estrutura conceitual e os objetivos de controle interno preconizados pelas instituições internacionais estudadas no Capítulo 2, conforme apresentado nas Tabelas 1 e 2, procurando-se identificar os aspectos não contemplados ou onde exista apenas uma cobertura parcial.

Com fulcro nos achados desta primeira fase do Capítulo 5, que cumprem o proposto no terceiro objetivo específico, estabelecem-se os alicerces necessários às análises da última etapa da pesquisa, com base nos resultados do levantamento realizado na parte final do Capítulo 5.

### **3.4. A Pesquisa sobre o Funcionamento nas Unidades Gestoras do Poder Executivo Federal**

Dando continuidade ao estudo de caso, a segunda parte do Capítulo 5 tem como objetivo avaliar a adequabilidade do sistema de controle interno em funcionamento no âmbito das Unidades Gestoras do Poder Executivo Federal, segundo as percepções dos principais agentes responsáveis pelo seu gerenciamento, com fundamento nos modelos de controle interno organizacional sustentados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.

A pesquisa realizada nesta segunda etapa do Capítulo 5 segue uma abordagem positivista e, quanto aos seus objetivos gerais, classifica-se como descritiva, ou seja, aquela que possui como “objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis”, valendo-se de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário (Gil, 2002, p.42).

No que se refere a sua finalidade, esta etapa classifica-se como quantitativa uma vez que traduz em números os dados que foram coletados, recorrendo ao uso de técnicas estatísticas para o seu tratamento e análise (Malhotra, 2004, p.155). Como esclarece Ponte *et al.* (2007), a pesquisa quantitativa, sob a égide do Positivismo, deve pautar-se por procedimentos rigorosamente empíricos e pela objetividade, motivo pelo qual não permite o envolvimento do pesquisador com o objeto da investigação.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, socorre-se do levantamento “para a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (Gil, 2002, p.50). O instrumento de coleta de dados adotado foi o questionário, que pode ser compreendido como um instrumento constituído por uma série ordenada de perguntas, e que deve ser respondido por escrito, sem a presença do pesquisador (Marconi e Lakatos, 2007), de modo a facilitar aos respondentes compartilharem as informações que venham a conhecer.

O público-alvo do questionário ficou limitado aos Agentes de Controle Interno (ACI). Embora pudesse estender-se a todos os agentes administrativos responsáveis pelo setor responsável pelo gerenciamento das atividades de controle interno nas entidades do PEF, devido à necessidade de limitação do universo de pesquisa, pautando-se pelas mesmas considerações que limitaram o âmbito da pesquisa documental realizada na primeira parte do Capítulo 5, bem como pela necessidade de realizar-se uma posterior comparação entre os resultados de ambas análises, o público-alvo do questionário restou adstrito aos agentes do COMAER.

Todavia, verifica-se que, de acordo com o Anexo I da Portaria nº 332/GC3, de 05 de março de 2013, entre as Organizações Militares (OM)<sup>21</sup> do COMAER, 149 são classificadas como Unidades Administrativas ou Unidades Gestoras (UG)<sup>22</sup>, e destas apenas 73 são consideradas Unidades Gestoras Executoras (UGE)<sup>23</sup>, sendo 68 UGE plenas e 05 UGE para atividades sistêmicas. Devido a tais circunstâncias, a amostra não-probabilística intencional do questionário restringiu-se as UGE do COMAER, uma vez que são as UG dotadas de autonomia para a realização de todos os atos necessários a sua gestão. Desta forma, a amostra foi constituída por 73 indivíduos que, ao longo do período em que foi realizado o levantamento, do dia 12 de junho a 24 de julho do corrente ano, encontravam-se no exercício da função de Agente de Controle Interno (ACI), na qual se reúnem as principais responsabilidades relativas ao gerenciamento das ações de controle interno. no âmbito das UGE.

Estabelecidas as limitações relativas ao seu público-alvo, o levantamento procurou, então, identificar a aderência dos sistemas de controle interno em funcionamento no âmbito das UGE do COMAER, segundo as percepções de seus respectivos ACI, aos modelos de controle interno organizacional sustentados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.

Para a construção dos itens do questionário, optou-se pelas perguntas de estima ou avaliação, que procuram a obtenção de respostas quantitativas, que expressem um julgamento com um grau de intensidade crescente ou decrescente, portanto, quanto ao objetivo, utilizou-se perguntas de opinião (Marconi e Lakatos, 2007). A opinião, segundo Ander-Egg (1978, *apud* Marconi e Lakatos, 2007, p.114), “representa uma posição mental consciente, manifesta, sobre algo ou alguém”, onde predomina o componente cognitivo.

Assim sendo, o questionário dirigido aos ACI das UGE do COMAER (Apêndice A) consubstanciou-se em duas partes distintas, sendo a primeira constituída por perguntas abertas, objetivando a coleta de dados necessários à caracterização do próprio respondente e da equipe do setor de controle interno de sua UGE.

Já a sua segunda parte foi construída para atender ao âmago do objetivo do levantamento, ou seja, obter a opinião pessoal dos ACI sobre o grau de adequação do sistema de controle interno implementado em sua UGE face os itens de verificação que foram

---

<sup>21</sup> A OM vem a ser uma unidade de tropa, repartição, estabelecimento, navio, base, arsenal ou qualquer outra entidade administrativa, tática ou operativa das Forças Armadas, criada por ato específico de autoridade competente (art. 2.º, XLII, RCA 12-1, COMAER, 2004).

<sup>22</sup> A Unidade Administrativa, genericamente também designada UG, é a OM, ou fração de OM, encarregada, por atos legais, da gerência de patrimônio e de recursos creditícios ou financeiros a ela especificamente atribuídos, no todo ou em parte (art. 2.º, LVIII e LIX, RCA 12-1, COMAER, 2004).

<sup>23</sup> A Unidade Gestora Executora é a UG que gerencia e processa recursos creditícios e/ou financeiros e realiza atos de gestão patrimonial (art. 2º, LXI, RCA 12-1, COMAER, 2004).

elaborados com fulcro nos modelos de avaliação da efetividade do sistema de controle interno organizacional, preconizados pelas instituições estudadas ao término do Capítulo 2 e apresentados nas Tabelas 3 a 7.

Esta verificação foi formada por 30 questões de múltipla-escolha, estruturadas para receber respostas objetivas de gradação, com a finalidade de mensurar a opinião pessoal dos ACI (Marconi e Lakatos, 2007). Cada uma das questões utilizadas corresponde a um dos itens de verificação da efetividade relativos a cada um dos cinco componentes do controle interno, apresentados por meio das Tabelas 3 a 7.

Cumprido esclarecer que o item 01 da Tabela 3 foi desconsiderado, pois a resposta do ACI a uma questão abordando o referido item poderia ser interpretada como uma avaliação do Comandante, Chefe ou Diretor de sua Organização Militar, seu superior hierárquico e ao qual encontra-se diretamente subordinado, vindo a ofender os Princípios da Hierarquia e da Disciplina das Forças Armadas do Brasil.

Com a intenção de reforçar a sua eficácia e validade, segundo Marconi e Lakatos (2007), o questionário foi acompanhado por uma nota explicativa versando sobre a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de obter respostas, de modo a despertar o interesse do respondente.

Acatando a recomendação de Pasquali (1997, *apud* Brandão e Bahry, 2005), também se realizou a validação semântica do questionário junto a cinco ex-ACI do COMAER antes de sua aplicação, com a intenção de identificar e corrigir eventuais dificuldades de resposta, falhas ou incorreções no questionário, e inclusive eliminar ambiguidades e itens sugestivos, ou seja, conforme orienta Gil (2002, p.120), “tudo o que puder implicar a inadequação do questionário enquanto instrumento de coleta de dados”.

Visando a mensurar a intensidade das opiniões dos respondentes da forma mais objetiva possível, foram idealizadas escalas comparativas para atuarem como instrumentos científicos destinados à sua observação e mensuração (Ander-Egg, 1978, *apud* Marconi e Lakatos, 2007). Com este intento, optou-se pela utilização da Escala de Intensidade ou de Apreciação, proposta por Ander-Egg (1978, *apud* Marconi e Lakatos, 2007, p.117), na qual “as perguntas são organizadas em forma de mostruário, de acordo com o grau de valorização [...]”, de modo a permitir que os respondentes, ao realizarem o juízo de cada item avaliado, atribuam-lhe um valor.

A escala adotada para cada respondente mensurar adequadamente o grau de aderência do sistema de controle interno em funcionamento em sua UGE aos itens de verificação formulados foi a seguinte:

- a. Inicial: não prevê este critério, mas já o aplicou de modo informal e pontual em determinados eventos ou situações;
- b. Básico: prevê o cumprimento genérico deste critério e o aplica eventualmente aos cargos, funções e processos de trabalho;
- c. Moderado: prevê o cumprimento dos principais aspectos deste critério e o aplica regularmente aos principais cargos, funções e processos de trabalho;
- d. Bom: prevê o cumprimento integral deste critério e o aplica sistematicamente aos principais cargos, funções e processos de trabalho;
- e. Avançado: prevê o cumprimento integral e detalhado deste critério e o aplica sistematicamente a todos os cargos, funções e processos de trabalho significativos.

Com o objetivo de se estabelecer parâmetros para a classificação da aderência alcançada relativamente a cada item, levando-se em consideração todos os graus que lhes foram atribuídos pelos respondentes, foi elaborada nova escala de valorização, atribuindo-lhes os seguintes pesos ou valores: 05 para avançado, 04 para bom, 03 para moderado, 02 para básico e 01 para inicial. Desta maneira, foi possível estabelecer um método para a pontuação de cada um dos 30 itens de verificação (ou do questionário) do sistema de controle interno e, conseqüentemente, para cada um dos 05 componentes onde encontram-se agrupados, avaliados pelo questionário.

Concluída a elaboração do questionário, com o intuito de criar uma medida global ou índice de aderência do sistema de controle interno em vigor nas UGE do COMAER face aos modelos propostos pelas instituições internacionais que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria, e de testar a sua confiabilidade (ou seja, a possibilidade de utilização dos somatórios das respostas aos itens do questionário para representar a variável latente objeto do levantamento), analisou-se as propriedades métricas do questionário, por meio do estudo de sua estrutura fatorial, bem como da consistência interna da medida. Todas as análises do presente levantamento foram realizadas com recurso ao *software* de análise estatística IBM SPSS 20.0.

A análise fatorial exploratória foi a ferramenta escolhida para estudar a estrutura do questionário, uma vez que trata-se de uma técnica estatística que permite identificar a existência de *clusters* de variáveis (os itens) altamente correlacionadas, sugerindo que estas medem a mesma dimensão latente (Field, 2009).

Em função da dimensão latente do questionário, realizou-se uma análise de componentes principais com rotação oblíqua (*direct oblimin*), pois partiu-se da suposição que os fatores encontram-se altamente correlacionados (Field, 2009). Em função da dimensão

latente do questionário, realizou-se uma análise de componentes principais, tomando-se como variáveis os 30 itens que o compõem.

Verificou-se os pré-requisitos necessários à prossecução da análise em componentes principais, através da observação dos resultados do teste de Keiser-Meier-Olkin (KMO) e do teste de esfericidade de Bartlett. A estatística de KMO é um indicador de quão adequado é o tamanho da amostra para a análise fatorial. Aceita-se como valor desejável mínimo 0,5, com alguns autores a considerarem que valores entre 0,5 e 0,7 são medíocres, entre 0,7 e 0,8 são bons, entre 0,8 e 0,9 são ótimos e valores acima de 0,9 podem considerar-se soberbos (Hutcheson e Sofroniou, 1999). O teste de esfericidade de Bartlett testa a hipótese de que as correlações entre os itens são diferentes de zero, condição necessária para a análise fatorial. Por conseguinte, é expectável que o valor de  $p$  (significância) associado à estatística de teste seja inferior a 0,05, isto é, estatisticamente significativo.

Registra-se, ainda, que a questão central na análise fatorial exploratória prendeu-se ao número de fatores ou variáveis latentes a reter. A decisão do número de fatores a considerar pode basear-se em três critérios: no tamanho dos *eigenvalues* (valores próprios) obtidos, na percentagem de variância explicada e / ou na análise do *scree plot* (Field, 2009). A análise dos valores das comunalidades, que representam a proporção de variância que os itens partilham com um fator comum, foi também considerada na decisão do critério a adotar.

Kaiser (1960) recomenda que todos os fatores com *eigenvalues* superiores a 1 devem ser retidos, dado que o valor dos *eigenvalues* representa a quantidade de variância explicada por um fator. O critério de Kaiser sobrestima o número de fatores a reter, existindo, no entanto, evidência de que este tem uma boa precisão quando o número de variáveis é inferior a 30 e as comunalidades são todas superiores a 0,7 ou, em alternativa, quando a amostra é superior a 250 e o valor médio para as comunalidades é maior ou igual a 0,6, contudo, em todos os casos restantes, a observação do *scree plot* deve ser preferida (Field, 2009). O *scree plot* consiste em uma representação gráfica de cada *eigenvalue* (eixo  $y$ ) e do fator com o qual cada um se encontra associado (eixo  $x$ ), formando uma curva cujo ponto de inflexão, de acordo com Cattell (1966), determina a escolha do número de fatores a reter.

O coeficiente de saturação ou carga fatorial expressa o quanto uma variável observada está carregada ou saturada em um fator, representando a força da relação entre cada item e cada fator comum. As saturações fatoriais consistem, essencialmente, em correlações, razão pela qual podem variar entre 1 e -1, sendo que as superiores a 0,40 consideradas boas (Pestana e Gageiro, 2005).

No estudo da consistência interna dos itens, apreciou-se a fidelidade dos resultados recorrendo-se ao cálculo do coeficiente alfa de Cronbach, que apresenta-se como um indicador da confiabilidade que se pode obter na aplicação do questionário. Os seus valores podem variar entre 0 e 1, sendo os valores mais elevados indicadores de um melhor nível de consistência interna entre os itens. Usualmente um valor mínimo de 0,70 é considerado desejável (Pestana e Gageiro, 2005).

Recebidas as respostas, os dados obtidos relativos a cada item do questionário foram reunidos e apresentados por meio de tratamento estatístico, e interpretados à luz dos conhecimentos estudados no levantamento bibliográfico e na pesquisa da documentação editada pelas instituições profissionais das áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, procedidas no Capítulo 2, bem como dos achados nas pesquisas documentais realizadas no Capítulo 4 e na primeira parte do Capítulo 5.

Frente à questão apresentada para dar cumprimento ao quarto objetivo específico desta dissertação, foram formuladas:

- a Hipótese Geral (HG): O sistema de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, é percebido como adequado face aos modelos de controle interno organizacional preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria; e
- cinco Hipóteses Específicas (HE): O sistema de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, é percebido como adequado face aos modelos preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, relativamente ao componente:
  1. Ambiente de Controle (AC) - HE1;
  2. Avaliação de Risco (AR) - HE2;
  3. Atividades de Controle (AtC) - HE3;
  4. Informação e Comunicação (IC) - HE4; e
  5. Atividades de Monitoramento (AM) - HE5.

A análise dos resultados totais destinou-se a testar a hipótese geral, e a dos subtotaís relativos aos cinco componentes do sistema de controle interno ao teste das cinco hipóteses específicas.

Quando da interpretação dos resultados obtidos, procedeu-se à análise valendo-se de duas abordagens: uma por meio da classificação dos sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE, por frequência (grau de adesão), como um todo e de seus cinco

componentes, considerando-os de forma independente, e outra por meio do estabelecimento de um *ranking* dos 30 itens de verificação, considerando cada sistema de controle interno organizacional das UGE como parte de uma rede integrada do controle interno do COMAER.

Assim, num primeiro momento, passou-se à análise da situação dos sistemas de controle interno considerando-os como sistemas independentes, e tomando-se por base a frequência obtida em cada componente e no sistema em geral de cada UGE, de acordo com a percepção de seus ACI, por meio da escala de graus de aderência apresentada acima. Uma vez tratados os resultados estatisticamente, foi possível avaliar a aderência dos sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER aos itens de verificação (ou itens do questionário) agrupados em cada componente do controle interno e de maneira geral, conforme apresentado no Apêndice B. De posse destes resultados a HG e cada uma das HE foram testadas.

Em seguida, prosseguiu-se com a análise que considera os sistemas de controle interno das UGE como partes de uma rede do COMAER, procedendo-se ao “ranqueamento” dos itens de verificação do questionário, com base na pontuação total que cada um deles obteve com as respostas de cada ACI. Desta forma, tornou-se possível demonstrar quais são os aspectos da “rede de controle interno do COMAER” que se encontram, relativamente, com a pior classificação no que se refere a sua aderência aos modelos propostos pelas instituições internacionais estudadas no Capítulo 2, segundo a percepção de seus ACI.

Ato contínuo, estabelece-se a relação entre os achados destas duas abordagens com as análises da pesquisa documental sobre as normas editadas pelo COMAER para regulamentar o funcionamento do controle interno no âmbito de suas UG.

Finaliza-se a análise e interpretação dos resultados do levantamento com a tentativa de verificar, por meio de testes adicionais, a existência de alguma correlação entre as respostas e as características apresentadas pelos respondentes, pelas equipes que os auxiliam diretamente em sua missão e pelas UGE em que estão lotados.

Analisou-se, primeiramente, a distribuição das variáveis que representam as cinco componentes e o total de aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno (os itens do questionário). Comprovada a normalidade na distribuição de resultados, utilizou-se estatística paramétrica nas análises seguintes.

Assim, para verificar a influência das características relativas ao nível hierárquico do ACI, à principal atividade-fim da UGE e ao montante de recursos orçamentários recebidos pela UGE no ano de 2012, foram efetuadas análises de variância multivariada (MANOVA), seguidas de análises de variância univariada (*One-Way ANOVA*) para cada variável dependente. Para cada MANOVA tomaram-se como variáveis dependentes os resultados nas

cinco componentes de adesão ao controle interno e as variáveis e como variáveis independentes o nível hierárquico do ACI, a principal atividade-fim da UGE e o montante de recursos orçamentários recebidos pela UGE em 2012. Para analisar a relação entre o tamanho da equipe do ACI e a aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, recorreu-se ao cálculo de coeficientes de correlação, tomando como variáveis independentes o tamanho do efetivo de nível superior, técnico e auxiliar, bem como o tamanho do efetivo total.

Como análise derradeira desta dissertação, encerra-se o Capítulo 5 com a verificação das possíveis correlações existentes entre os resultados encontrados ao longo das investigações procedidas desde o Capítulo 4, com fundamento na revisão bibliográfica realizada no Capítulo 2, de modo a apresentar uma resposta cientificamente válida ao problema de pesquisa, assim consubstanciado: em que medida a regulamentação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal do Brasil é adequada e qual a sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional?

Compreendida a linha de ação a ser adotada para o desenvolvimento dos trabalhos desta dissertação, e já de posse dos conhecimentos relativos às teorias científicas voltadas ao estudo da administração e gestão pública, cuja trajetória acabou por alçar o controle interno ao importante papel que hoje lhe é conferido no cenário internacional pelos meios acadêmicos e profissionais, bem como dos parâmetros indispensáveis à efetividade do apoio que presta à gestão de uma organização, conforme os modelos defendidos pelas instituições internacionais atuantes nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, estudadas no Capítulo 2, torna-se necessário dar continuidade à pesquisa, compreendendo como se deu a evolução do controle interno na História recente do setor público brasileiro e a forma como atualmente encontra-se regulamentado e estruturado no PEF.

## **4. O Controle Interno no Setor Público Federal Brasileiro**

A investigação que se realiza neste Capítulo alcançou uma relevância ainda maior frente ao constante aumento da indignação da população brasileira quanto à ineficiência dos serviços públicos e, conseqüentemente, dos próprios governantes e administradores públicos, que se tornou mundialmente conhecida ao longo do mês de junho do corrente ano, por meio dos inúmeros protestos que se alastraram pelas ruas de todas as grandes cidades do país, sendo amplamente noticiados pelos meios de comunicação nacionais e internacionais.

Neste contexto de perturbação da paz social, mais do que nunca, a necessidade de se obter uma garantia razoável no alcance dos objetivos da Administração Pública, intentados por meio das ações políticas estabelecidas nos programas de governo, assumiu uma expressiva dimensão, especialmente para os gestores diretamente responsáveis pela gestão dos órgãos públicos incumbidos de torná-los realidade.

Todavia, para possibilitar uma melhor compreensão do panorama hodierno, antes, torna-se essencial conhecer como se processou a evolução da regulamentação do controle interno no setor público federal brasileiro, de modo a ser possível reconhecer as causas que o levaram a assumir sua atual estrutura organizacional e lógica de funcionamento.

### **4.1. História Recente do Controle Interno Público no Brasil**

Adotou-se como ponto de partida da breve revisão histórica do caminho percorrido pelo controle interno no âmbito do setor público brasileiro, a promulgação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que, embora tenha surgido originalmente com a finalidade de estatuir normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, acabou por ser consagrada como a base legal da Contabilidade Pública brasileira, ao ter estabelecido normas gerais ainda hoje vigentes.

Entre as normas instituídas pela Lei nº 4.320/1964 destacam-se aquelas que se detêm na regulamentação do controle interno do setor público, pois, apesar de terem se limitado a poucos artigos (do artigo 75.º ao 78.º), foram suficientes para lançar bases sólidas para seu funcionamento e futuro desenvolvimento, sem prejuízo do controle externo realizado pelos Tribunais de Contas.

Ao declarar os parâmetros mediante os quais o Poder Executivo deve exercer o controle da execução orçamentária, a Lei nº 4.320/1964 instituiu, além da verificação da conformidade legal, os primeiros dispositivos voltados à medição do desempenho da gestão

pública, como se pode depreender de seu art. 75.º ao definir que tal controle deve compreender:

- I. a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II. a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III. o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Apesar de se deter no controle financeiro e orçamentário, a Lei 4.320/1964, em seu art. 77.º, também dispõe sobre a classificação do controle interno quanto ao momento de sua atuação, estabelecendo que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária deve ser: prévia, agindo de forma preventiva; concomitante, buscando detectar os óbices no momento em que ocorrem, acompanhando a execução; e subsequente, atuando após a sua consumação, com uma finalidade predominantemente corretiva.

Fortalecendo os mecanismos do controle interno subsequente, mais especificamente focado na fiscalização contábil e financeira, o art. 78.º da Lei nº 4.320/1964, prevê a possibilidade de, a qualquer tempo, ser procedido levantamento, prestação ou tomada de contas<sup>24</sup> de todos os responsáveis por bens ou valores públicos, além das já previstas em lei, normalmente realizadas ao final de cada exercício financeiro.

Alguns anos depois, foi promulgada a CRFB, de 24 de janeiro de 1967, que, em seu art. 67.º, reproduzindo algumas normas já instituídas pela Lei nº 4.320/1964, estabeleceu que o Poder Executivo deveria manter um sistema de controle interno, visando a:

- I. criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- II. acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III. avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

O ponto que merece maior destaque neste artigo foi o fato da CRFB de 1967 ter instituído o dever do Poder Executivo “criar condições indispensáveis” de modo a “assegurar regularidade à realização da receita e da despesa”, o que conduziria o Governo Federal,

---

<sup>24</sup> As Tomadas de Contas são processos enviados aos órgãos de controle interno e externo, anualmente, ao término de cada exercício financeiro, que devem ser elaborados por todas as entidades públicas que se encontram obrigadas a realizar a prestação de contas mensal. Em suma, trata-se de uma prestação de contas anual.

a partir de então, a editar atos normativos buscando abranger duas vertentes do controle interno que se complementavam: a da fiscalização, por meio de auditorias e inspeções, e a da orientação e instrumentalização, por meio da edição de instruções e da criação de macrosistemas.

Na esteira da CRFB de 1967, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, editado pelo Presidente Humberto de Alencar Castelo Branco, dentro do contexto da Reforma da Administração Pública que transcorria na época, pode ser considerado a primeira norma nacional a trilhar os caminhos do movimento que mais tarde veio ser conhecido como NPM.

Entre outras inovações, o Decreto-Lei nº 200/1967 estabeleceu que as atividades da Administração Federal deveriam obedecer aos princípios fundamentais do Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de Competência e Controle, com base no qual definiu as novas bases da Administração Pública Federal.

Um exemplo de seu alinhamento aos princípios que vieram a ser considerados o alicerce doutrinário da NPM, como estudado no Capítulo 2, fica evidenciado quando estabelece, em seu art. 10.º, que “a execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada”, e, no § 7º do mesmo artigo, ao determinar que:

Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução.

Quando da regulamentação do princípio do controle, o Decreto-Lei nº 200/1967 volta a comprovar seu pioneirismo, quando, em seu art. 13.º, determina que o controle interno deve ser exercido em todas as atividades realizadas pela Administração Federal, em todos os níveis e em todos os órgãos, e que deve compreender, particularmente (lista não exaustiva):

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;<sup>25</sup>
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

---

<sup>25</sup> As atividades auxiliares referem-se às atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades comuns a todos os órgãos da Administração, conforme dispõe o art. 30.º, do Decreto-Lei nº 200/1967.

Percebe-se que, até então, o controle interno, embora estivesse sendo regulamentado pelo Governo Federal, não estava apenas voltado ao ambiente macro, também estabelecia critérios a serem seguidos por todas as entidades da Administração Pública, representando uma forte tendência governamental nessa direção.

Em seu art. 14.º, o Decreto-Lei nº 200/1967 volta a confirmar seu alinhamento com os atuais princípios norteadores do controle interno, ao estabelecer que o trabalho administrativo deverá ser racionalizado por meio da “simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”.

Ainda nesta mesma corrente, o Decreto-Lei nº 200/1967 baixou normas voltadas à responsabilização dos principais dirigentes do Governo Federal, ao definir que os órgãos da Administração Federal deveriam conservar a autoridade normativa e exercer controle e fiscalização sobre a execução local dos respectivos programas de governo (art. 10.º, §6º), estabelecendo, mais adiante, a responsabilidade dos Ministros de Estado pelo exercício destas atribuições em sua área de jurisdição, por meio da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados a sua área de atuação (art. 20.º). Estes artigos permitem observar uma nítida evolução no sentido de estender a abrangência do controle interno a todos os níveis do Governo Federal.

Demonstrando ainda estar alinhado a esta linha de ação, o governo do Presidente José Sarney, editou o Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986, determinando, em seu art. 146.º, que as Secretarias de Controle Interno de cada Ministério deveriam manter um sistema de acompanhamento contínuo da execução dos projetos e atividades do Orçamento da União pelos órgãos e entidades da Administração Federal, direta e indireta, sob sua jurisdição, de forma a lhe permitir, a qualquer tempo, pronunciar-se sobre a eficiência e eficácia da gestão, e que, para tanto, poderiam proceder às verificações, exames ou levantamentos que se fizessem necessários.

Amparado pelo que fora estipulado no art. 78.º da Lei 4.320/1964, o Decreto nº 93.872/1986, estabeleceu que o “órgão setorial de controle interno”, na época, as Secretarias de Controle Interno dos Ministérios do PEF, deveriam auditar as prestações e tomadas de contas (art. 150.º), emitindo parecer, inclusive, sobre a eficiência, eficácia e economia na utilização dos recursos públicos, ou sobre as irregularidades apuradas e, quando for o caso, submetê-las à consideração e pronunciamento do Ministro de Estado, posteriormente remetendo-as ao Tribunal de Contas da União (TCU), para fins de controle externo (art. 151.º).

Percebe-se, com base nos artigos 150.º e 151.º do Decreto nº 93.872/1986, que o Governo Federal começou a desenhar um sistema de controle interno voltado a atender sua necessidade de melhor fiscalizar os resultados apresentados pelos gestores públicos, buscando obter maior garantia na conquista dos objetivos retratados em seus programas de governo, em conformidade com suas políticas públicas.

Estes indícios verificados na legislação federal já são capazes de demonstrar o início de uma tendência de alinhamento dos dirigentes políticos brasileiros às doutrinas alardeadas pelo NIE, conforme estudado no Capítulo 2. Esta sintonia se faz presente, em especial, com a Teoria do Principal-Agente, que implica na assunção do papel de Principal pelos políticos, que, em nome dos cidadãos, passam a exercer o controle sobre o atendimento de suas demandas pelo Agente “contratado”, ou seja, os administradores públicos, e com a Teoria da Escolha Pública, segundo a qual, para evitar a maximização do orçamento, os políticos precisam controlar melhor os gestores encarregados da Administração Pública.

Esta tendência de aproximação entre as políticas do Governo Federal e as ideologias trazidas pelo NIE acaba, aos poucos, por provocar a alteração da filosofia de controle que, até então, vinha se desenvolvendo no seio da Administração Pública do Brasil.

Com o advento da nova CRFB, promulgada em 1988, o âmbito de atuação do controle externo e interno da Administração Pública foi consideravelmente ampliado. Assim, ao tratar da organização do Poder Legislativo, a CRFB, em seu art. 70.º, determina que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União e das entidades da administração direta e indireta<sup>26</sup>, deve passar a abranger a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no que se refere a sua economicidade, legalidade e legitimidade. Mantendo a mesma orientação da Constituição de 1967, a CRFB de 1988 estabelece que esta fiscalização deve ser procedida pelo Congresso Nacional da República Federativa do Brasil (CN), mediante controle externo exercido com o auxílio do TCU, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Embora a CRFB de 1988 determine competência concorrente para a União, seus 26 Estados federados e o Distrito Federal legislarem sobre o Direito Financeiro e Orçamento, não faz em seu texto qualquer menção ao controle interno sob responsabilidade dos Estados e Distrito Federal.

---

<sup>26</sup> A administração federal direta vem a ser aquela composta pelos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e seus Ministérios; já a indireta compreende as entidades com personalidade jurídica própria, como as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, criadas para realizar ações governamentais de forma descentralizada, contudo permanecendo vinculadas ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade (art. 4.º, Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967).

Em relação aos Municípios, a CRFB (art. 31.º) limita-se a determinar que sua fiscalização contábil, financeira e orçamentária será exercida pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal. Cabe ressaltar que a inexistência de lei federal versando sobre normas gerais de controle interno implica em plena competência dos Estados para legislar de forma a atenderem suas peculiaridades (art. 24.º, § 3º, da CRFB).

Outra significativa alteração conceitual promovida pela CRFB de 1988 (art. 74.º) foi a ampliação do alcance do sistema de controle interno da União, que passou a se estender aos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e ser realizado de forma integrada (a CRFB de 1967 restringia-se apenas ao Poder Executivo). No mesmo artigo, as finalidades do controle interno também foram modificadas:

- 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.

Observa-se que passou a haver uma forte ênfase do controle interno na avaliação da gestão pública, provavelmente como resultado do clamor da população por uma maior proteção contra a corrupção e o desperdício que desde então já assolava o setor público brasileiro. A ampliação da abrangência da avaliação a ser realizada torna-se notória quando comparada ao texto constitucional anterior, que se resumia a determinar o exame dos “resultados alcançados pelos administradores” (art. 72.º, II, CRFB 1967). Contudo, merece registro o fato de que, por força do art. 146.º do Decreto nº 93.872/1986, a verificação da eficiência e eficácia dos resultados já fosse obrigatória no âmbito do PEF.

Como consequência do crescente foco na fiscalização, verifica-se que a finalidade do sistema de controle interno da União, relacionada ao dever de se “criar condições indispensáveis” à execução das receitas e despesas públicas, ou seja, mais voltado ao controle interno preventivo, que estava prevista na Constituição anterior (art. 72.º, I, CRFB 1967), simplesmente, deixou de existir.

Todavia, considerando-se que o tema “controle interno”, tanto na CRFB de 1967, quanto na de 1988, vem sendo regulamentado no Capítulo destinado à organização do Poder Legislativo, e sendo o “controle externo” uma das atividades primordiais deste Poder, o fato

da concepção constitucional do sistema de controle interno ter evoluído, sob a influência ideológica das teorias do NIE, no sentido de se tornar uma instância primária da fiscalização exercida pelo controle externo, trata-se de um resultado previsível. Tal raciocínio conduz a questionar, caso o controle interno tivesse sido abordado no Capítulo da CRFB destinado à organização da Administração Pública, onde, por uma simples questão de lógica administrativa, seria coerente estar, se sua ênfase principal teria permanecido no campo da fiscalização.

A CRFB (art. 163.º) estabeleceu, ainda, que uma Lei Complementar deveria dispor sobre as finanças e dívida públicas, demonstrando que os Constituintes já possuíam, desde então, a percepção sobre a necessidade de aprofundamento da reestruturação da Administração Pública também nesta área.

Os continuados esforços para a reforma do setor público brasileiro foram revigorados ao longo do governo de Fernando Collor de Melo (1990 a 1992). De acordo com Pinheiro (2009, pp.40), o Estado brasileiro vinha sofrendo com “o custo crescente da administração estatal, o descontrole do déficit público, a instabilidade causada pelas altas taxas de inflação, o endividamento externo e a corrosão dos mecanismos de representação política”, quando o governo do Presidente Collor deflagrou, em 1990, as reformas inspiradas no movimento da NPM e nas experiências de transição para uma Administração Pública gerencial vividas pelo Chile, Inglaterra e Estados Unidos. As medidas então propostas tinham como objetivo, segundo Pinheiro (2009, pp.41):

[A] descentralização administrativa e política; devolução de funções e autonomia ao mercado e à sociedade; gestão mais flexível; maior ênfase na qualidade de processos e produtos; preocupação com eficiência e redução dos custos, bem como busca de maior transparência nos procedimentos e aumento do controle social sobre as políticas e programas.

Percebe-se aqui, pela primeira vez, uma preocupação governamental com um conceito emergente, o controle social, uma espécie de controle externo realizado diretamente pela sociedade sobre a Administração Pública, dependente, portanto, de uma sólida estrutura de *accountability*. Como ensina Bresser Pereira (1997, p.37):

A democracia direta ou o controle social é [o] mecanismo de controle mais democrático e difuso. Através do controle social a sociedade se organiza formal e informalmente para controlar não apenas os comportamentos individuais, mas [para] controlar as organizações públicas.

Todavia, apesar de anunciar este amplo leque de reformas, o programa de governo lançado pelo Presidente Collor acabou por se concentrar, essencialmente, no aumento das

privatizações e nas reformas administrativas visando a liberalização do mercado e a desregulação das atividades econômicas (Andrews e Zousmin, 1998).

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), lançado em 1995, primeiro ano do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, acabou ficando caracterizado por um forte ajuste fiscal, levado a cabo principalmente por meio da privatização de empresas estatais e da concessão de serviços públicos (Pinheiro, 2009). Ao longo de seu governo (1995 a 2002), o programa federal das privatizações foi substancialmente acelerado após a eliminação do limite máximo de 40% imposta à participação do capital estrangeiro, no que foi seguido pelos governos estaduais (Andrews e Zousmin, 1998).

Por outro prisma, o Governo Federal e os legisladores brasileiros, perseverando no objetivo maior de otimizar o desempenho da Administração Pública, aprovaram a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 (EC nº 19/1998), que teve como pano de fundo uma nova Reforma Administrativa do Estado.

Além de ter acrescentado o Princípio da Eficiência ao art. 37.º da CRFB, que versa sobre os Princípios da Administração Pública<sup>27</sup> a serem observados por todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal<sup>28</sup> e dos Municípios, introduzindo no ambiente administrativo a preocupação relativa aos resultados e ao desempenho, a EC nº 19/1998 também incluiu no texto constitucional a determinação de que fosse promulgada uma lei para disciplinar “as formas de participação do usuário na Administração Pública direta e indireta” (art. 37.º, § 3º, CRFB), de modo a fomentar a cultura do controle social.

A referida EC nº 19/1998 (art. 30.º) estabeleceu, ainda, prazo de 180 dias para que o Poder Executivo apresentasse ao CN projeto de lei complementar versando sobre as finanças públicas, de modo a dar cumprimento ao previsto pelo art. 163.º da CRFB. Como resultado dos esforços governamentais, encabeçados pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a referida proposta de lei foi elaborada e enviada ao Poder Legislativo, aprovada após uma célere tramitação no CN.

Foi neste contexto que, no alvorecer do século XXI, foi sancionada pelo Presidente Fernando Henrique Cardoso a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tendo como finalidade estabelecer normas de finanças públicas, visando promover a responsabilidade na gestão fiscal e garantir a manutenção do equilíbrio das contas públicas dos diversos entes federativos. Na prática, a

---

<sup>27</sup> Os Princípios da Administração Pública Brasileira, estabelecidos pelo art. 37.º da CRFB, passaram a ser: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, cujas iniciais formam, curiosamente, a palavra LIMPE.

<sup>28</sup> Ao Distrito Federal, entidade federativa onde se situa a Capital da República Federativa do Brasil, Brasília, são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios (art. 32.º, § 1º, CRFB).

LRF buscou pôr fim à sequência histórica de déficits públicos brasileiros, como se pode depreender de seu art. 1.º, ao estabelecer que a responsabilidade na gestão fiscal tem como pressupostos o planejamento e a transparência, por meio dos quais torna-se possível a prevenção de riscos e a correção de desvios “capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”. A LRF também fixou “regras precisas sobre níveis de endividamento e de gastos com despesas de pessoal”, e previu “punições severas para o descumprimento de seus dispositivos, contribuindo decisivamente para o ajuste das contas públicas” (Culau e Fortis, 2006, p.11).

Incorporando a visão do controle interno enquanto ferramenta da fiscalização governamental, o art. 59.º da LRF também atribuiu ao sistema de controle interno o dever de fiscalizar o cumprimento de suas normas, no que se refere às metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, à realização de operações de crédito e de despesas com pessoal, à recondução da dívida pública, aos recursos provenientes da alienação de ativos, e ao limite dos gastos totais dos poderes legislativos municipais.

Com abrangência nacional, na medida em que alcança a administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, de todos os Poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) e em todos os seus níveis (federal, estadual e municipal), a LRF (art. 48.º) deu cumprimento ao que determina o § 3º do art. 37.º da CRFB, introduzido pela EC nº 19/1998, ao estabelecer a obrigação de se dar ampla divulgação aos planos, orçamentos e relatórios sobre a gestão fiscal e a execução orçamentária, inclusive por meios eletrônicos (Internet), como principal mecanismo para assegurar a transparência pública e fortalecer o controle social. Conforme Camargo (2010), esta vertente representa uma finalidade complementar da LRF, cujos dispositivos atuam reforçando a governança do Estado para a proteção dos interesses dos cidadãos e da própria sociedade.

Assim, as normas pioneiras da LRF provocaram profundas alterações na Administração Pública, especialmente, com a incorporação de conceitos da *accountability* ao universo normativo do setor público brasileiro, aprimorando as estruturas necessárias à boa governança e passando a fomentar uma cultura voltada ao controle social, que a consagraram como o primeiro ordenamento jurídico brasileiro a trilhar os caminhos da harmonização do conjunto normativo nacional às Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público, que veio a ser conhecida, anos depois, como Processo de Convergência.

Objetivando ampliar e aperfeiçoar as estruturas normativas necessárias à consolidação do controle social, a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, acrescentou ao corpo da LRF novos dispositivos para ampliar a transparência da gestão pública, determinando o incentivo à participação popular, a realização audiências públicas nos

processos de planejamento e do orçamento públicos e a divulgação de informações pormenorizadas e em tempo real, além de estabelecer prazos rígidos para sua implementação, variando conforme as dimensões do ente federativo.

Em que pese não ter sido uma de suas finalidades diretas, merece consideração o fato da LRF também ter-se detido no estabelecimento de algumas normas de Contabilidade Pública, determinando em seu art. 50.º, entre outros quesitos, que a despesa e a assunção de compromissos fossem registrados segundo o regime de competência (isto é, regime do acréscimo). Ao disciplinar a matéria relativa às despesas e receitas do exercício financeiro, o art. 35.º da Lei nº 4.320/1964 não foi suficientemente claro quanto a sua vinculação ao momento da ocorrência do fato gerador. Embora a LRF tenha esclarecido definitivamente a questão relativa às despesas, as receitas públicas continuam suscitando controvérsias, uma vez que o Governo Federal tem mantido em vigor um regime misto: o regime de competência sob o enfoque contabilístico, e o regime de caixa, sob o enfoque orçamentário.

Tal posicionamento tem contrariado não só as recomendações das normas internacionais emitidas pela IFAC, mas as expectativas dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro, sobre os benefícios informacionais que podem advir do regime de contabilização baseado em competência para o processo de tomada de decisões e para a gestão das entidades públicas, conforme aponta pesquisa realizada por Vasconcelos, Sousa, Caneca e Niyama (2012).

Noutro diapasão, embora as reformas administrativas, que foram promovidas a partir de 1994, tenham ficado estigmatizadas por procurarem alcançar o equilíbrio fiscal das contas públicas por meio da desestatização (Pinheiro, 2009), merece ressalva o fato do Governo Federal ter mantido seu compromisso com o aprimoramento da performance da Administração Pública.

Contudo, para conseguir impor uma maior celeridade ao processo de reorganização e disciplina dos macrosistemas necessários ao funcionamento da Administração Pública federal e manter sua sintonia com a vertente fiscalizatória do controle interno priorizada pela CRFB de 1988, o governo do Presidente Collor decidiu “legislar” por meio de Medidas Provisórias (MP)<sup>29</sup>, que passaram a ser constantemente reeditadas nos anos seguintes, sob pena de perder sua eficácia.

---

<sup>29</sup> As MP, segundo o art. 62.º da CRFB, são normas dotadas de força de lei, editadas pelo Presidente da República em casos de relevância e urgência, obedecidas vedações a algumas matérias, e que devem ser submetidas de imediato ao CN, para deliberação sobre seu mérito, mediante juízo prévio de seus pressupostos constitucionais. As MP vigoram por 60 dias, prorrogáveis por mais 60, e, não sendo aprovadas pelo CN até o término deste prazo, perde sua eficácia. Uma vez aprovada pelo CN e promulgada pelo Presidente da República, a MP converte-se em Lei.

A primeira, de uma série de 88 versões subsequentes, foi a MP nº 480, de 27 de abril de 1994, que inicialmente abrangia os Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal e de Controle Interno do Poder Executivo, tendo seguido assim até a MP nº 1.751-66, de 02 de junho de 1999.

Posteriormente, a partir da MP nº 1.893-67, de 29 de junho de 1999, também passou a incluir os Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal. Os esforços governamentais somente foram coroados de êxito sete anos mais tarde, com a conversão da MP nº 2.112-88, de 26 de janeiro de 2001, na Lei nº 10.180, em 06 de fevereiro de 2001, convalidando a pretendida reestruturação da Administração Pública federal por meio dos quatro supracitados macrosistemas.

O Sistema de Planejamento e Orçamento Federal, embora relevante para o contexto do controle interno, por já ter sido idealizado pelo Governo Federal, desde o seu início, como um sistema independente do SCIPEF, não foi objeto da investigação promovida por esta pesquisa.

Cabe destacar que à medida que a referida MP foi sendo reeditada, a estrutura, organização, mecanismos e procedimentos destes macrosistemas da Administração Pública passavam por outras transformações, adaptando-se gradualmente às novas diretrizes políticas estabelecidas pelo Governo Federal para a Administração Pública. Ao longo deste processo de ajuste ou alinhamento, o controle interno do setor público federal sofreu uma clara influência do NIE, especialmente das Teorias do Principal-Agente e da Escolha Pública.

As referidas teorias deslocam a ênfase do controle interno organizacional, essencialmente, na criação de mecanismos capazes de fornecer aos políticos dos Poderes Executivo e Legislativo, isto é, ao Principal, uma maior garantia no alcance dos resultados planejados, deixando em segundo plano o fortalecimento do controle interno e, em última análise, dos processos de *corporate governance*, das entidades públicas e da própria Administração Pública.

Embora uma primeira leitura possa dar a impressão de que em ambos os casos se esteja a tratar de uma mesma finalidade, importa notar duas diferenças fundamentais: a primeira reside no fato da Administração Pública de um Estado ser perene, enquanto as suas conjunturas políticas, mesmo as hoje consagradas, não o são; e a segunda, é que a efetividade no alcance de resultados somente pode ser, minimamente, assegurada mediante a prévia existência de um sólido sistema de controle interno.

Por esta razão, concluída a revisão da história recente do controle interno no seio do setor público brasileiro, especialmente no âmbito federal, propiciando a percepção da maneira pela qual veio a adquirir sua relevância atual no cenário nacional, necessário se faz compreender qual foi a natureza de seu relacionamento com os macrosistemas de Administração Financeira e de Contabilidade constituídos pelo Governo Federal em 1999, aos quais acabou dando origem.

## **4.2. Os Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal**

No esteio da Reforma Administrativa iniciada pelo Decreto-Lei n.º 200/1967, o Governo Federal editou o Decreto n.º 61.386, de 19 de setembro de 1967, criando e regulamentando a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria no âmbito da Administração Pública Federal.

Entre os objetivos pretendidos pelo governo encontravam-se a necessidade de assegurar a descentralização executiva dessas atividades, sem prejuízo da orientação e controle a que devem estar submetidas, e de aperfeiçoar os mecanismos para o cumprimento pontual dos compromissos financeiros. Da mesma forma, o governo também visava propiciar a contabilização das despesas por cada órgão público, entendendo ser este o passo inicial para promover a reforma dos instrumentos de controle, meios estes essenciais ao acompanhamento dos níveis de desempenho dos órgãos que integram o serviço público.

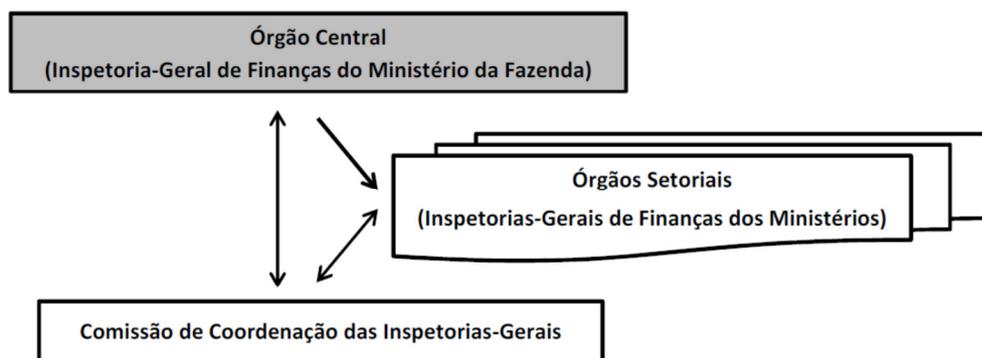
O Decreto n.º 61.386/1967 criou, ainda, a Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, como órgão central dos referidos sistemas, e as Inspetorias Gerais de Finanças dos Ministérios Civis, como seus órgãos setoriais, responsáveis pela orientação normativa, supervisão técnica e fiscalização específica dos órgãos incumbidos das atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria<sup>30</sup>.

O referido Decreto também criou uma Comissão de Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças integrada pelos respectivos dirigentes principais, os Inspetores Gerais. A antiga Contadoria Geral da República foi incorporada pela Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda e suas Delegações pelas Inspetorias-Gerais dos respectivos Ministérios. A macroestrutura organizacional dos referidos Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria está representada na Figura 4.

---

<sup>30</sup> A orientação normativa, supervisão técnica e fiscalização específica dos órgãos pertencentes a Presidência da República e aos Ministérios Militares acabou ficando provisoriamente a cargo da Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

**Figura 4. Estrutura organizacional dos Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria - 1967**



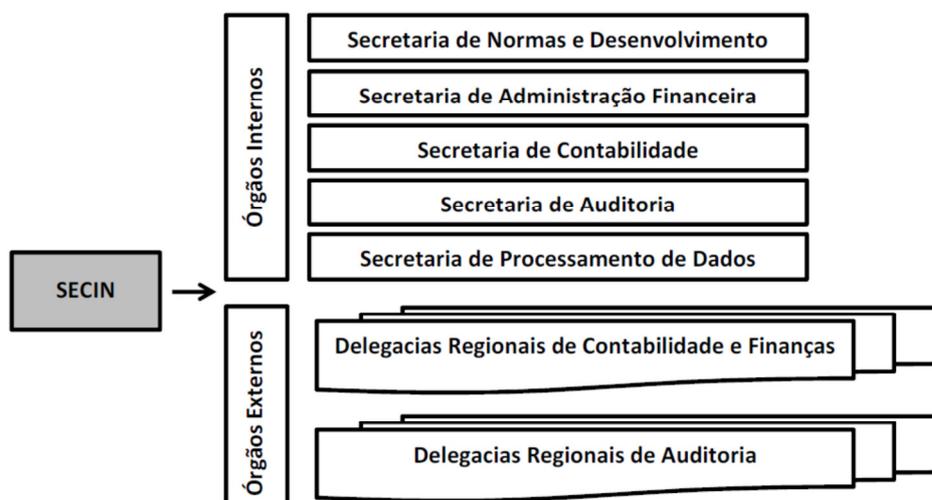
Já no final do governo do Presidente João Baptista de Oliveira Figueiredo, foi editado o Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979, criando a primeira estrutura formal com foco no controle interno no âmbito do PEF, com a finalidade de controlar os recursos públicos, qualquer que fosse a sua natureza.

Procurando otimizar o modelo a ser adotado para o controle da Administração Pública, o referido Decreto, ao estabelecer a novel estrutura, reuniu, sob a bandeira do controle interno, os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, ampliando significativamente seu leque de atribuições e detalhando-as com maior profundidade.

Além disso, o Decreto nº 84.362/1979 instituiu novos instrumentos de fiscalização, controle e acompanhamento da despesa, com uma forte ênfase atribuída aos controles contábil e financeiro, além de regulamentar as auditorias contábil e de programas de governo.

Com esta mudança, a Inspetoria Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, o órgão central, passou a denominar-se Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), responsável pela consolidação dos resultados das atividades executadas por meio dos sistemas em tela, bem como pela exclusividade de auditar toda a Administração Pública Federal, subordinando-se diretamente ao Ministro-Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Para compor sua estrutura, a SECIN ainda foi dotada das Delegacias Regionais de Contabilidade e Finanças (uma em cada Capital estadual), e das Delegacias Regionais de Auditoria, distribuídas em 10 grandes Capitais (uma no Distrito Federal e as demais nos Estados). A Figura 5 sintetiza a nova estrutura do órgão central dos referidos sistemas.

**Figura 5. Estrutura básica da Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) - 1979**



Já as Inspetorias Gerais de Finanças subordinadas a cada Ministro de Estado passaram a denominar-se Secretarias de Controle Interno (CISSET), como órgãos setoriais, passando também a ser responsáveis pelo acompanhamento dos programas e da execução físico-financeira das atividades e projetos a cargo das respectivas pastas ministeriais. E a Comissão de Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças, sob nova composição e estrutura, passou a denominar-se Comissão de Coordenação do Controle Interno.

A estrutura de controle interno implementada pelo governo ainda mantinha-se inteiramente incorporada à própria estrutura de seus macrosistemas, a exemplo dos Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria do Poder Executivo Federal, criando ou aperfeiçoando seus dispositivos para garantir uma melhor execução dos programas governamentais planejados.

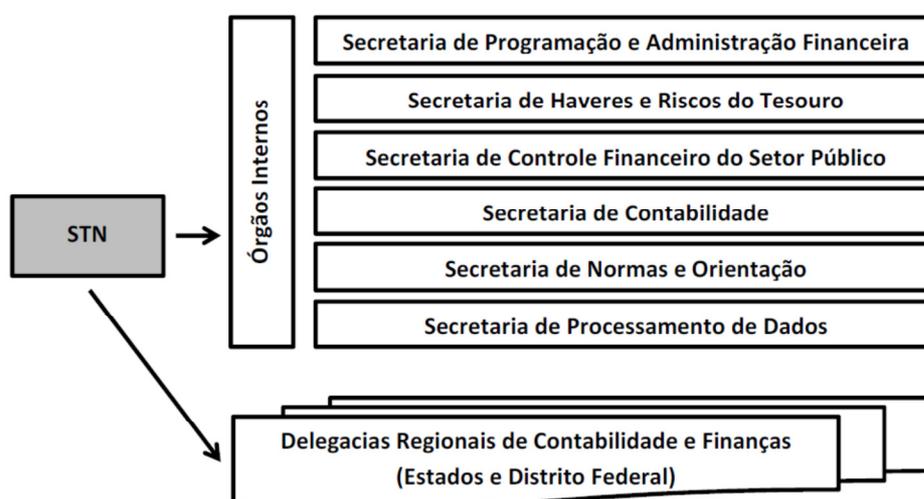
Contudo, esta linha de ação sofre uma considerável mudança com a transferência da SECIN para o Ministério da Fazenda (MF), órgão responsável pelas atividades relacionadas à Administração Financeira e à Contabilidade do Governo Federal, por meio do Decreto nº 91.150, de 15 de março de 1985.

Esta decisão do PEF representou um importante momento na trajetória evolutiva do controle interno do setor público federal brasileiro, uma vez que, sob a tutela do MF, as ações de controle interno passaram a se dirigir, mais especificamente, às suas áreas de competência, ou seja, a Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, em consequência, adotando um foco maior na vertente financeira e contábil. Esta transferência também resultou na perda de parte da capacidade do controle interno do PEF de atender, plenamente, aos pressupostos conceituais e objetivos abrangidos pelo sistema de controle interno organizacional, como estudado no Capítulo 2.

Tal política voltou a se manifestar com a edição do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e extinguiu a SECIN. A STN assumiu, então, o *status* de órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, incorporando toda a estrutura física, recursos e pessoal da SECIN e da Comissão de Programação Financeira (órgão do Ministério da Fazenda).

Verificou-se, também, que a STN passou a atuar com maior ênfase no controle financeiro, e que a realização das atividades de auditoria foi descentralizada para as CISET's de cada Ministério, ficando a cargo da STN a orientação normativa, a supervisão técnica e a fiscalização específica dos órgãos setoriais do Sistema de Auditoria. A Figura 6 representa o organograma da estrutura básica dos Sistemas a cargo da STN, após as referidas alterações.

**Figura 6. Estrutura básica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) - 1986**



Finalmente, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo (SCIPE) foi instituído pelo Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, sendo composto pelos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (criados pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967) e de Programação Financeira (instituído pelo Decreto nº 64.441, de 30 de abril de 1969).

O SCIPE, portanto, constituiu-se em um macrosistema que abrangeu todas as ações relacionadas ao controle da gestão orçamentária, contábil, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Federal, incluídas as ações de auditoria, e que exercia suas atribuições mediante as atividades de programação financeira, orientação, acompanhamento, fiscalização e avaliação. O Decreto nº 93.874/1986 definiu, ainda, a STN como órgão central do SCIPE, e as CISET's como seus órgãos setoriais.

Ainda inspirado na CRFB de 1967, o art. 2.º do Decreto nº 93.874/1986 estabeleceu que o SC�PE deveria ter as seguintes finalidades:

- I. criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
- II. acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e
- III. avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução de contratos, convênios, acordos e ajustes.

Resultante da missão de criar as condições indispensáveis para assegurar regularidade à realização da receita e despesa públicas, observa-se que o referido Decreto deu uma significativa ênfase às atividades voltadas à orientação da Administração Pública Federal, açambarcando desde o estabelecimento de normas e a fixação de padrões ao desenvolvimento e manutenção de fluxos de informações, buscando alcançar o objetivo maior da racionalizar a execução da despesa pública e a eficácia, eficiência e efetividade dos atos de gestão.

Apenas visando a demonstração do foco na orientação da gestão das entidades do setor público, perfilam entre as competências que foram fixadas para a STN, então Órgão Central do SC�PE (art. 22.º, Decreto nº 93.874/1986):

- [...] VII - criar e manter sistema de normas e padrões de controle da execução orçamentário-financeira e patrimonial;
- VIII - promover a racionalização da execução da despesa pública, mediante instituição de programas, orientação de ações e estabelecimento de normas visando à sua sistematização e padronização; [...]

No entanto, pouco depois da criação da STN e do SC�PE, houve a promulgação da nova CRFB, em 1988, direcionando o foco do controle interno do setor público federal brasileiro para as atividades fiscalização. O Governo Federal, depois de um período de adaptação institucional às mudanças promovidas pela CRFB, não tardou a editar a MP nº 480/1994, reorganizando seus sistemas de Administração Pública.

#### **4.2.1. O Processo de Segregação do Sistema de Controle Interno do Governo Federal**

O Governo Federal, por meio da MP nº 480/1994, transferiu o papel de órgão central do SC�PE para o Ministério da Fazenda e dividiu seu campo de atuação em dois ramos distintos, um relativo às atividades de Auditoria, Fiscalização e Avaliação de Gestão e o outro às atividades de Administração Financeira e Contabilidade, dando início à caminhada que acabou por resultar na segregação do controle interno dos demais macrosistemas

governamentais. O primeiro passou a ficar sob a orientação técnica e normativa da Secretaria Federal de Controle (SFC), que acabava de criar, e o segundo, permaneceu sob a orientação técnica e normativa da STN.

Esta decisão do Governo Federal pode ser interpretada como a primeira ação concreta para assumir a ênfase fiscalizatória dos artigos 70.º e 74.º da CRFB, pois, ao retirar da STN, órgão responsável na esfera federal pela execução das Finanças e Contabilidade Públicas, a competência relativa às ações de controle interno, e transferi-la para a recém-criada SFC, conferiu-lhe uma maior autonomia para atuar.

Outra iniciativa da MP nº 480/1994 foi a da instituição dos Sistemas do Planejamento e do Orçamento Federal e a criação da Secretaria de Planejamento, Orçamento e Coordenação da Presidência da República para ser o seu órgão central, que mais tarde deu origem ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).

Ao longo da jornada de sete anos para ser transformada em lei, a referida MP foi reeditada 88 vezes, tendo seu teor sido modificado várias vezes, até que passou a incluir também a criação dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal (MP nº 1.893-67/1999), ambos tendo a STN como órgão central. Apesar do SCIFE ter continuado subordinado ao Ministério da Fazenda, esta nova MP consolidou um pouco mais a sua independência funcional, tendo passado a ter como órgão central a Secretaria Federal de Controle (SFC), contudo, deixou, definitivamente, de ter competência sobre a Administração Financeira e Contabilidade Públicas.

Antecipando-se mais uma vez à promulgação da Lei nº 10.180/2001, o Governo Federal decidiu regulamentar, por meio dos Decretos nº 3.589 e nº 3.590, ambos de 06 de setembro de 2000, as finalidades, atividades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal (SCF) e do Sistema de Administração Financeira Federal (SAFF), tendo firmado sua fundamentação na MP nº 2.036-82, de 25 de agosto de 2000, que era a versão em vigor da MP que vinham sendo reeditada a este título.

O Governo Federal dotou o novo SAFF de autonomia com a finalidade de melhor assegurar o equilíbrio econômico-financeiro das contas públicas, observando os limites da receita arrecadada e despesa realizada. Para tanto, incluiu em seu rol de atribuições a programação da descentralização de recursos financeiros aos órgãos da União, a formulação e execução da política integrada da gestão de ativos e passivos da União, e a orientação técnico-normativa visando à eficiência e eficácia da gestão da execução orçamentária e financeira.

De acordo com o Decreto nº 3.590/2000, o SAFF ficou constituído pela STN, seu órgão central, e pelas Unidades de Programação Financeira dos Ministérios, da

Advocacia-Geral da União (AGU), da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República, órgãos setoriais responsáveis pela coordenação, orientação e acompanhamento das atividades de programação e execução orçamentária e financeira da respectiva pasta e dos demais órgãos e entidades que lhe estejam vinculados.

De forma idêntica ao SAFF, o novo SCF, que também foi dotado de autonomia, recebeu a incumbência de proporcionar os instrumentos necessários e suficientes para o registro dos atos e dos fatos relacionados à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, bem como de evidenciar (art. 2.º, Decreto nº 3.589/2000):

- I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União;
- II - os recursos dos orçamentos vigentes e as alterações correspondentes;
- III - a receita prevista e a arrecadada e a despesa autorizada, empenhada, liquidada e paga à conta dos recursos orçamentários, bem como as disponibilidades financeiras;
- IV - a situação, perante a Fazenda Pública, de 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, ainda, que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária;
- V - a situação patrimonial do ente público e suas variações;
- VI - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;
- VII - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada; e
- VIII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

O Decreto nº 3.589/2000 definiu a STN como órgão central do SCF, responsável por estabelecer os procedimentos referentes às operações de contabilidade dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública Federal, por manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da Administração Pública, bem como por elaborar e divulgar balanços, balancetes, demonstrações e demais informações contábeis dos órgãos da Administração Federal Direta e das entidades da Administração Indireta e os Balanços Gerais da União.

O Decreto nº 3.589/2000 definiu, ainda, as Unidades de Gestão Interna dos Ministérios, da AGU e da Casa Civil da Presidência da República (esta última englobando a Vice-Presidência), como órgãos setoriais do SCF, responsáveis, em especial, por prestar assistência, orientação e apoio técnicos aos ordenadores de despesa<sup>31</sup> e responsáveis por bens, direitos e obrigações da União ou pelos quais responda, e por analisar balanços, balancetes e

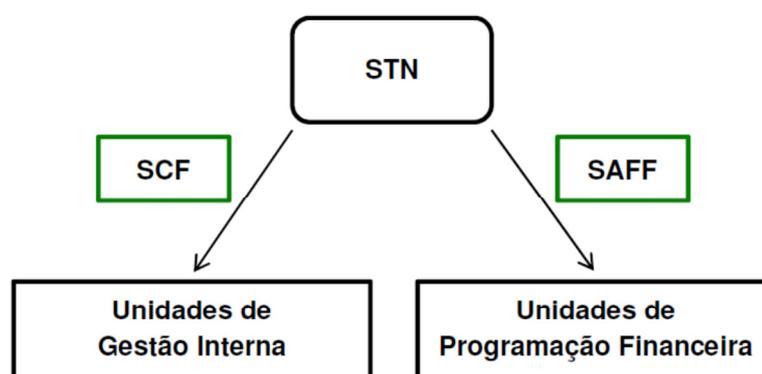
---

<sup>31</sup> Designação dada a qualquer autoridade de cujos atos resultem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pelos quais responda (Ministério da Fazenda, 2013).

demais demonstrações contábeis das unidades gestoras jurisdicionadas. Importante notar que os órgãos setoriais foram mantidos apenas sob a orientação normativa e supervisão técnica da STN, enquanto órgão central do SCF, tendo sido preservada a subordinação administrativa ao Ministério ou órgão em cuja estrutura administrativa estivessem integrados.

A Figura 7 sintetiza a estrutura organizacional do SAFF e do SCF, considerando a STN, como órgão central de ambos os sistemas, e os respectivos órgãos setoriais.

**Figura 7. Relacionamento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com os órgãos setoriais dos Sistemas de Administração Financeira Federal (SAFF) e de Contabilidade Federal (SCF)**



Noutro viés das transformações ocorridas no ano 2000, já considerando as dificuldades de implementação das inovações que acabara de introduzir na Administração Pública brasileira, a LRF (art. 67.º) determinou a criação de um Conselho de Gestão Fiscal (CGF), constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Segundo a LRF, o CGF tem por atribuição promover a harmonização e coordenação entre os entes da Federação, a disseminação de práticas que resultem em maior eficiência da gestão fiscal, a adoção das normas vigentes, bem como a divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

Ao determinar que uma Lei deveria dispor sobre a constituição e funcionamento do CGF (art. 67.º, § 2º), para evitar que houvesse solução de continuidade, a LRF estabeleceu que, enquanto não estivesse implantado, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao Órgão Central de Contabilidade da União (art. 50.º, § 2º). Portanto, enquanto a referida Lei não venha a ser promulgada, a STN, por tratar-se do órgão central do SCF, tem assumido a missão do CGF.

Depois de algum tempo sem modificações no panorama normativo nacional, reveste-se de relevância a atuação do CFC, ao constituir, em 2006, o Grupo Assessor com a

finalidade de coordenar o trabalho de elaboração de normas nacionais de Contabilidade aplicáveis ao universo do Setor Público. Segundo Silva (2008), este trabalho ficou caracterizado pelo processo democrático adotado, valendo-se de audiências públicas, seminários regionais, sugestões de contabilistas, além da participação da STN, dos Tribunais de Contas dos Estados, de Instituições de Ensino Superior, de algumas entidades paraestatais e de representantes dos governos federal, estaduais e municipais.

Pouco depois, o CFC criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007), com o objetivo de estender o alcance do processo de convergência as IPSASs, editadas pelo IPSASB, também às normas de auditoria, tendo-lhe sido confiada a missão de identificar e monitorar as ações necessárias que para este intento deveriam ser implementadas.

Como fruto destes esforços conjuntos, em 2008, o CFC emitiu as 10 (dez) primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Resoluções CFC nº 1128 a 1137/2008), então denominadas NBC T 16, que, segundo Xavier Júnior, Paulo e Silva (2009), elevaram a capacidade informacional das demonstrações contábilísticas das entidades públicas, de modo a contribuir mais efetivamente em sua gestão.

Destaca-se, todavia, entre as resoluções emitidas pelo CFC, a NBC T-16.8 - Controle Interno, que foi pioneira ao ter introduzido no ordenamento normativo da Contabilidade Pública conceitos até então adstritos às áreas de Administração e Auditoria Públicas. Pautada por uma perspectiva contábilística, a NBC T-16.8 regulamentou o controle interno inspirada nos conceitos e princípios atualmente sustentados pelas instituições profissionais analisadas no Capítulo 2, como se verifica ao conceituá-lo, no item 1 de suas Disposições Gerais, como um “suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público”.

Tal enquadramento, além de demonstrar o objetivo maior do controle interno de apoiar a gestão das organizações públicas no alcance de seus objetivos, institucionalizou a minimização dos riscos aos quais está exposta a entidade do setor público como um dos objetivos de seu sistema de controle interno, trazendo para seu universo mecanismos como os de mapeamento e avaliação de riscos.

Ainda em 2008 o CFC, após ter sido declarado pela IFAC, juntamente com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), tradutor oficial no Brasil das IPSASs, constituiu o Grupo de Trabalho da Contabilidade Pública (GTCP) com o objetivo de coordenar os trabalhos para sua tradução, visando, em seguida, proceder a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais

(Souto Maior, 2009). O GTCP, também realizou suas atribuições mediante amplo processo de participação democrática, tendo atuado em conjunto com outras entidades interessadas, como a STN e os Tribunais de Contas da União e dos Estados (Souto Maior, 2009).

De acordo com Souto Maior (2009, p.13), os impactos das transformações geradas pela modernização da Contabilidade Pública Brasileira no âmbito do Setor Público foram claros:

- Adoção do Enfoque Patrimonial e não Orçamentário;
- Reformulação de procedimentos e práticas contábeis, com a adoção do Regime de Competência Integral para Receitas e Despesas Públicas;
- Reformulação e publicação dos Novos Manuais de Contabilidade pela STN com a incorporação dos Princípios e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Retornando ao contexto governamental, a STN também concentrou esforços na busca de uma conciliação contabilística com a criação, por meio da Portaria nº 136, de 06 de março de 2007, do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), com a missão de analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e buscando a sua conformidade com a legislação vigente e a boa técnica contábil.

A fórmula utilizada para a composição e o funcionamento do GTCON assemelhou-se à sistemática adotada pelo CFC em 2006 para seu Grupo Assessor, contando com a participação ampla e democrática de todas as instituições nacionais que, de alguma forma, atuam no campo da Contabilidade Pública.

Um ano mais tarde, o Ministério da Fazenda do Governo Federal emitiu a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que determinava o desenvolvimento de várias ações pela STN, objetivando a convergência das práticas contábeis, do plano de contas e da classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IPSASB, e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo CFC, bem como garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade fossem respeitados no âmbito do Setor Público.

Neste sentido, a Portaria nº 184/2008 foi bastante contundente ao estabelecer, em seu art. 1.º, as seguintes competências a STN:

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Como resultado dos trabalhos do GTCON, a STN e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) do MPOG, publicaram a Portaria Conjunta nº 03, de 14 de outubro de 2008, que aprovou a primeira versão do Manual Técnico de Contabilidade aplicada ao Setor Público, designando-o de “Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional” (Volume I - Manual de Receita Nacional e Volume II - Manual de Despesa Nacional), com a finalidade de estabelecer padrões de regras contábeis e orçamentárias para a promoção do desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público, além de atender à necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas.

A referida Portaria esclarece que seus objetivos consistem em: padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas prevista pela LRF; aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas; uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional; e instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e despesas. Para manter o Manual atualizado, preveu sua reedição com periodicidade anual.

Ressalta-se que foi verificado, como não poderia deixar de ser, que a regulamentação de rotinas e atividades de controle permeia ambos os Manuais, o de Receita e o de Despesa Nacional, caminhando lado-a-lado com aquelas destinadas a padronizar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil. Todavia, observou-se que em nenhum momento foi utilizada a expressão “controle interno”, sugerindo que talvez seu uso tenha sido banido em decorrência de uma orientação específica neste sentido.

Cerca de um ano depois, foi emitida a Portaria Conjunta STN / SOF nº 2, de 06 de agosto de 2009, aprovando a 2ª edição do agora denominado Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), e apresentando o seu Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários. Ato contínuo, a STN editou a Portaria nº 467, de 06 de agosto

2009, acrescentando ao MCASP os Volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

A aderência do setor público federal brasileiro ao Processo de Convergência às normas internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público assumiu *status* de diretriz de Governo com a publicação do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, editado pelo PEF com o objetivo de atualizar a organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal.

Revogando o Decreto nº 3.589/2000, o Decreto nº 6.976/2009, em seu art. 5.º, amplia o rol de atividades da Contabilidade Federal, que passaram a englobar o reconhecimento, mensuração, registro e controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis, e que devem compreender, ainda, a formulação de diretrizes para orientação adequada, mediante o estabelecimento de normas e procedimentos que assegurem a consistência e a padronização das informações produzidas pelas unidades gestoras.

A nova estrutura organizacional do SCF manteve a STN do Ministério da Fazenda como seu órgão central, porém ao discorrer sobre seus órgãos setoriais, unidades de gestão interna da União responsáveis pelo acompanhamento da execução contábil no SIAFI de determinadas unidades gestoras executoras ou órgãos, bem como pelo registro de sua respectiva conformidade contábil, os hierarquizou, constituindo três categorias distintas (art. 6.º do Decreto nº 6.976/2009):

- I - Setorial Contábil de Unidade Gestora<sup>32</sup>: Unidade Gestora responsável por um determinado número de Unidades Gestoras Executoras - UGE;
- II - Setorial Contábil de Órgão: Unidade Gestora responsável pelo acompanhamento da execução contábil de determinado órgão, compreendendo as Unidades Gestoras a este pertencentes;
- III - Setorial Contábil de Órgão Superior: Unidade de Gestão Interna dos Ministérios e órgãos equivalentes dos três Poderes.

Contudo, foi em seu art. 4.º que o Decreto nº 6.976/2009 demonstrou seu alinhamento com o Processo de Convergência, quando confiou a STN a missão de promover os seguintes objetivos:

- I - a padronização e a consolidação das contas nacionais;

---

<sup>32</sup> As Unidades Gestoras são unidades da Administração Direta Federal que compreendem os serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, contempladas com dotações orçamentárias e recursos financeiros públicos (Cap. II, Seção III, Item 1, Inciso I, da IN nº 01/2001). De acordo com o RCA 12-1/2004, do COMAER, a Unidade Gestora trata-se de uma designação genérica das Unidades Administrativas, sendo encarregada, por atos legais, da gerência de patrimônio e de recursos creditícios ou financeiros que lhes são especificamente atribuídos, no todo ou em parte (art. 2.º, LVIII e LIX, RCA 12-1/2004).

- II - a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e
- III - o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Reforçando seu papel como Órgão Central do SCF, o Decreto nº 6.976/2009, em seu art. 7.º, ao atualizar o leque de competências legais da STN, acabou ampliando consideravelmente seu campo de atuação, quase triplicando a quantidade de atribuições. Entre as novas competências da STN, duas destinaram-se a manter o compromisso governamental com a convergência contábil do setor público brasileiro: promover a harmonização com os demais Poderes (Legislativo e Judiciário) e esferas de Governo (federal, estadual e municipal) em assuntos de Contabilidade; e promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e do MCASP.

Com base nas diretrizes governamentais estabelecidas pelo Decreto nº 6.976/2009, a STN editou a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, atualizando vários modelos de balanços e demonstrações contábeis (Anexos 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20) que haviam sido estabelecidos pela Lei 4.320/1964.

Na mesma data, ampliando substancialmente as matérias até então regulamentadas, a STN editou a Portaria nº 664, de 30 de novembro 2010, que aprovou a 3ª edição do MCASP e lhe acrescentou as seguintes Partes: II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático. Em seguida, mais uma vez em coordenação com a SOF, a STN emitiu a Portaria Conjunta nº 04, de 30 de novembro de 2010, que estabeleceu as seguintes Partes do MCASP: I - Procedimentos Contábeis e VIII - Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas.

Destaca-se que a Parte V - Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público, do MCASP, prevê a inclusão de notas explicativas, relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no corpo das demonstrações contábeis, que devem ser anexadas aos demonstrativos contábeis das entidades públicas, evidenciando:

- a) os julgamentos que a administração tenha feito no processo de aplicação das políticas contábeis, além daqueles relacionados às estimativas, que tenham efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis, como informação complementar;
- b) as premissas-chave relativas ao futuro e outras fontes de incerteza das estimativas, na data de apresentação das demonstrações contábeis, que possuam risco significativo de causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos dentro do próximo ano, como informação complementar das contas de compensação que compõem o balanço patrimonial; e
- c) o reconhecimento de inconformidades provavelmente relevantes para a avaliação de responsabilidades (*accountability*), que podem afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro.

Embora não possuindo caráter obrigatório, a Parte V do MCASP (Item 05.09.01) permite, ainda, que as notas explicativas versem “sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial”, contudo, restringe-se ao referido registro, sem lhe dar qualquer outro desdobramento normativo.

No exercício financeiro seguinte, a STN lançou a 4ª versão do MCASP, por meio da Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011, e da Portaria Conjunta nº 01, de 20 de junho de 2011, em coordenação com a SOF. Mais recentemente, foi lançada a 5ª edição do MCASP, por meio da Portaria Conjunta nº 02, de 13 de julho de 2012, pela STN e SOF, que aprovou as Partes I e VIII. Já em 2012, a STN, ao editar a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, aprova as Partes II a VII e acrescenta sua Parte Geral, que aborda os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (orçamentário, financeiro e fiscal) e a implantação das inovações na Contabilidade Pública, com ênfase na adoção do Plano de Contas aplicada ao Setor Público (PCASP) por todos os entes federativos.

Em verdade, para ambas as atualizações do MCASP, a STN (2013c) apresentou uma síntese das alterações promovidas em cada Parte, cuja análise levou à constatação de que se resumem a pequenos ajustes que não representaram grandes impactos no cômputo geral, portanto, todo o Manual foi quase que integralmente revalidado.

Registra-se ainda que, em junho de 2012, o CFC disponibilizou as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, após ter concluído, juntamente com o IBRACON e com a cooperação técnica da STN, os trabalhos de tradução das IPSASs para o português (Silva, 2012).

#### **4.2.2. O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)**

Uma outra iniciativa da LRF que precisa ser ressaltada encontra-se entre os métodos para a escrituração das contas públicas, estabelecidos pelo art. 50.º da LRF, quando, em seu §3º, determina a Administração Pública que mantenha um sistema de custos capaz de permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Logo após, a Lei nº 10.180/2001 definiu a STN como órgão central do SCF e do SAFF, e também lhe atribuiu a missão de evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (art. 15.º, V). Contudo, foi necessário que se passasse uma década para que a referida determinação legal fosse efetivamente cumprida. Assim, precedido por uma Comissão Interministerial constituída em 2005 para estudar sua implantação, como resultado da pressão exercida pelas decisões do TCU<sup>33</sup>, e depois do Decreto nº 6.976/2009 lhe ter atribuído a competência para manter um sistema de custos (art. 7.º, XIX), a STN (2013b) editou a Portaria nº 157, de 09 de março de 2011, criando, finalmente, o Sistema de Custos do Governo Federal (SCGF).

De acordo com a Portaria STN nº 157/2009, integram-se nessa estrutura matricial de gestão governamental, a STN, como órgão central, e as unidades de gestão interna da União, como seus órgãos setoriais, responsáveis pelo uso do SIC, enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para o acompanhamento dos custos relativos às unidades que lhes forem administrativamente subordinadas. Mais tarde, consolidando a estrutura do SCGF, o Governo Federal também criou os Comitês de Análise e Validação das Informações de Custos para funcionarem no âmbito de cada um de seus Ministérios (STN, 2013b).

O SCGF tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação de recursos, tornando-a mais eficiente, e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, atribuições estas que passaram a ser exercidas por meio do Sistema de Informações de Custos (SIC), conforme Portaria STN nº 157/2011, ferramenta que já se revelou essencial à análise da eficácia, eficiência e economicidade da gestão pública e à avaliação de seus resultados (STN, 2013b).

Vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, o SIC foi estruturado como um subsistema organizacional e cumpre sua missão valendo-se dos dados extraídos dos macrosistemas da Administração Pública Federal (STN, 2013b), entre os quais destaca-se o SIAFI.

---

<sup>33</sup> De acordo com a própria STN (2013b), a referida comissão interministerial foi instituída em resposta ao Acórdão nº 1078/2004 do TCU, que determinou que o Governo Federal tomasse as providências necessárias para que a Administração Pública pudesse dispor com celeridade de um sistema de custos, para atender o disposto na LRF e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

#### **4.2.3. O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**

O desenvolvimento e a implantação do SIAFI podem ser vistos como o primeiro grande desafio enfrentado pela recém-criada STN, um verdadeiro macrosistema que pudesse proporcionar ao Governo Federal mecanismos capazes de gerenciar adequadamente os recursos públicos e a execução do orçamento unificado da União, até então sujeitos a problemas como (STN, 2013a, p.1):

- Emprego de métodos rudimentares e inadequados de trabalho, onde, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos sobre registros manuais;
- Falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública e utilização da Contabilidade como mero instrumento de registros formais;
- Defasagem na escrituração contábil de pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais;
- Inconsistência dos dados utilizados em razão da diversidade de fontes de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões;
- Despreparo técnico de parte do funcionalismo público, que desconhecia técnicas mais modernas de administração financeira e ainda concebia a contabilidade como mera ferramenta para o atendimento de aspectos formais da gestão dos recursos públicos;
- Inexistência de mecanismos eficientes que pudessem evitar o desvio de recursos públicos e permitissem a atribuição de responsabilidades aos maus gestores;
- Estoque ocioso de moeda dificultando a administração de caixa, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias, no âmbito do Governo Federal. Em cada Unidade havia uma conta bancária para cada despesa. Exemplo: Conta Bancária para Material Permanente, Conta bancária para Pessoal, conta bancária para Material de Consumo, etc.

Tamanho foi a relevância dada ao enfrentamento destes óbices que o Decreto nº 93.874/1986 (art. 22.º) incluiu entre as competências da STN as atribuições de instituir e coordenar a implantação e manutenção de sistema de informações econômico-financeiras, em especial as relativas ao fluxo financeiro de órgãos e entidades da Administração Federal (Inciso II), e de desenvolver e manter um sistema de processamento eletrônico de dados que permitisse executar a contabilização dos atos e fatos de gestão, bem como prover as informações gerenciais necessárias à tomada de decisões e ao apoio à supervisão ministerial (Inciso XX).

Para solucionar estes problemas, a STN passou a desenvolver, ainda em 1986, em conjunto com o Serviço Federal de Processamento de Dados, empresa pública mais conhecida pela sigla SERPRO, um sistema informatizado capaz de agilizar o processo decisório, por meio do fornecimento de informações gerenciais confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração, e de integrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo, que foi batizado de Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), tendo sido implantado a partir de 1987 (STN, 2013a).

O SIAFI, portanto, tornou-se o principal instrumento utilizado por quase 18.000 Unidades Gestoras, ativas no Brasil e no exterior, para registro, acompanhamento e / ou controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos recursos do Governo Federal (STN, 2013a). O SIAFI atualmente consiste em dois sistemas: o SIAFI Operacional e o SIAFI Gerencial. O SIAFI Operacional trata de sua finalidade primária, sendo utilizado pelos usuários para fins da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, em tempo real, além de permitir as atividades de acompanhamento e controle por meio de relatórios padronizados (STN, 2013a). O SIAFI Gerencial, criado posteriormente em ambiente Windows, procura, como seu próprio nome sugere, viabilizar ao usuário a obtenção de informações tempestivas e customizadas, seja pela possibilidade de alterar a parametrização de filtros ou a sua forma de apresentação, a partir dos dados da execução disponibilizados pelo SIAFI Operacional (STN, 2013a).

De acordo com avaliação da própria STN (2013a, p.1), desde sua criação, o SIAFI tem alcançado satisfatoriamente seus principais objetivos:

- a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;

- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

Atualmente, destaca-se entre as competências da STN, estatuídas, primeiramente, pelo Decreto nº 3.589/2000 e, mais tarde, pelo Decreto nº 6.976/2009, a responsabilidade de gerir o SIAFI, em conjunto com os órgãos do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, enquanto órgão central de ambos sistemas.

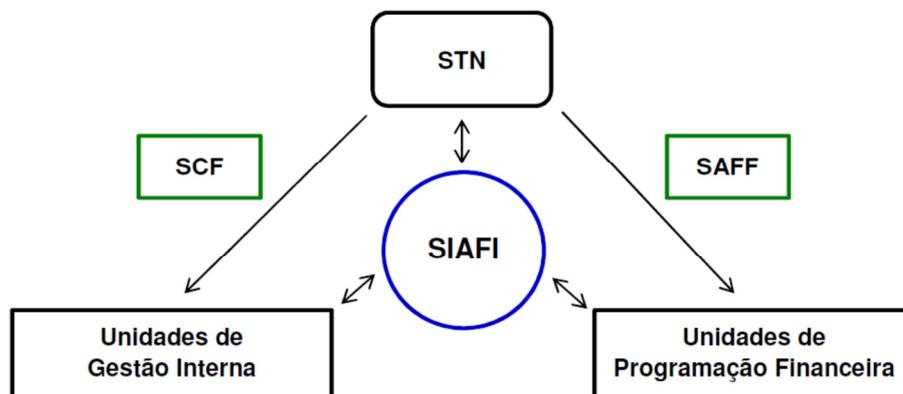
Conforme o art. 7.º do Decreto nº 6.976/2009, coube a STN a supervisão das atividades contábeis dos órgãos e entidades usuários do SIAFI, com vistas a garantir a consistência das informações (Inciso IX), e a prestação de assistência, orientação e apoio técnico aos órgãos setoriais na utilização do SIAFI, na aplicação das normas e na utilização de técnicas contábeis (Inciso. X).

A importância do controle realizado sobre lançamento de dados no SIAFI assume tal monta, que, entre as dez atribuições estabelecidas pelo art. 8.º do Decreto nº 6.976/2009 aos órgãos setoriais do SCF, cinco referem-se diretamente ao SIAFI. Entre estas, destaca-se as relativas à verificação da conformidade de gestão efetuada pela unidade gestora (Inciso. II) e à realização da conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial praticados pelos ordenadores de despesa e responsáveis por bens públicos, considerando a observância dos princípios e normas contábeis aplicadas ao setor público, da tabela de eventos do SIAFI, do plano de contas aplicado ao setor público e da conformidade dos registros de gestão da Unidade Gestora (Inciso. V). Esta conformidade pode ser compreendida como uma certificação dos registros lançados no SIAFI e dos documentos hábeis que comprovem a realização dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Uma das maiores conquistas proporcionadas pelo SIAFI foi a criação da Conta Única da União, eliminando a necessidade da manutenção das cerca de 12.000 contas bancárias até então existentes, que juntas registravam uma média de 33.000 lançamentos diários (STN, 2013a). Tamanho foi o sucesso alcançado na execução, acompanhamento e controle, com eficiência e eficácia, da utilização dos recursos públicos, que hoje o SIAFI é reconhecido no mundo inteiro e, devido à mais-valia que pode representar para as áreas do Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria do Setor Público, tem seu uso recomendado pelo FMI (STN, 2013a).

A Figura 8 representa de forma resumida o relacionamento da STN com os macrosistemas relacionados a Administração Financeira e a Contabilidade do Governo Federal e com os diversos órgãos que os compõem.

**Figura 8. Relacionamento do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e com os órgãos setoriais dos Sistemas de Administração Financeira Federal (SAFF) e de Contabilidade Federal (SCF)**



Percebe-se, portanto, que ambos os sistemas, o SIC e o SIAFI cumprem um papel fundamental, abrangendo desde a execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial das unidades gestoras da Administração Pública Federal, bem como o seu registro e acompanhamento de todos os atos que gerem receitas e despesas públicas.

O exame das normas que regulamentam as atividades sob responsabilidade do SCF e do SAFF permitiu a identificação da existência de vários dispositivos, seja entre suas finalidades ou entre as competências atribuídas aos órgãos que integram a sua estrutura organizacional, que se enquadram no escopo do controle interno organizacional, como, por exemplo, as relativas à conformidade dos registros de gestão (art. 8.º, V, Decreto nº 6.976/2009), e que se coadunam com os modelos preconizados pela doutrina internacional estudada no Capítulo 2.

Reconhece-se, portanto, que o cumprimento das normas de controle estabelecidas pelos referidos macrosistemas pela gestão das entidades públicas responsáveis pela execução das atividades necessárias à consecução dos objetivos, metas e iniciativas estabelecidos em cada Programa Temático ou Programa de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado, que integram o Plano Plurianual da União (PPA)<sup>34</sup>, acaba contribuindo de maneira complementar

<sup>34</sup> O PPA, previsto pelo art. 165.º da CRFB, trata-se do instrumento de planejamento governamental que define diretrizes, objetivos e metas com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas, orientar a definição de prioridades e auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável. O PPA organiza a atuação governamental por meio de Programas Temáticos, que expressam e orientam a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade, e Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado, voltados às ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental (Lei nº 12.593, de 18 de janeiro de 2012).

para atingir uma boa parcela dos objetivos de controle interno, apresentados na Tabela 2 do Capítulo 2.

No entanto, ao término desta breve análise do conteúdo das leis federais e dos decretos e demais atos normativos emitidos pelo PEF, especialmente após a criação, ao longo dos anos 90, do Sistema de Administração Financeira Federal e, com maior profundidade, do Sistema de Contabilidade Federal, bem como dos esforços nacionais relativos ao Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais editadas pelo IPSASB, não se conseguiu observar qualquer norma editada no âmbito dos referidos macrosistemas que se ocupasse nomeadamente do controle interno.

Dando continuidade à pesquisa, passa-se ao estudo mais específico e detalhado da caminhada evolutiva do próprio sistema de controle interno do PEF até a sua atual configuração.

### **4.3. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIEPF)**

Como apresentado anteriormente, o inovador Decreto nº 84.362/1979, ao conceber a primeira estrutura formal de controle interno da Administração Pública Brasileira, cujo órgão central foi a extinta SECIN, pautou-se por princípios cuja observância vem sendo atualmente recomendada nos modelos de controle interno analisados no Capítulo 2, pois conseguiu incorporar a compreensão de que a função controle encontra-se enraizada na organização como um todo, impregnada em todas as atividades por ela desenvolvidas.

Embora ainda estivesse longe de alcançar a complexidade das atuais atribuições de um moderno sistema de controle interno, aquele sistema primordial conseguiu traduzir a universalidade e a unidade do controle interno organizacional ao ter abrangido as áreas da Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria públicas, e a elas se integrar. Esta estrutura inicial deu origem, por meio do Decreto nº 93.874/1986, ao SCIEPF, que passou a abranger os Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria, tendo a STN como órgão central.

Contudo, a partir de 1988, a estrutura de controle interno até então existente não mais conseguiu atender plenamente aos objetivos constitucionais, pois a mudança do tom do controle interno imposta pelos Constituintes da nova CRFB, sob influência das teorias do NIE, significou uma maior ênfase nas ações de fiscalização da gestão e dos resultados dos administradores públicos, tendo passado a exigir, para sua melhor efetividade, independência em relação aos órgãos encarregados da execução financeira, contábil e patrimonial da Administração Pública Federal.

### **4.3.1 O Processo de Ajustamento à Nova Concepção**

Também foi verificado que, procurando adequar-se ao novo posicionamento constitucional, o Governo Federal iniciou nos anos 90 um longo processo de ajustamento de seus sistemas valendo-se da edição de MP, tendo instituído, inicialmente, o SCIPE (MP nº 480/1994), e, mais tarde, os Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal, por meio da 67ª versão da MP que vinha regulamentando os referidos macrosistemas desde de 1994, a MP nº 1.893-67/1999.

Esta MP (e as que a seguiram) selou a separação organizacional entre os sistemas da Administração Pública Federal e teve como um de seus objetivos principais dotar o SCIPEF (nova sigla fruto da modificação de sua designação pela MP nº 1.893-67/1999) de uma maior autonomia funcional para o exercício de sua missão constitucional, razão pela qual a MP nº 480/1994 criou a SFC para ser seu órgão central, que em suas versões seguintes acabou sendo renomeado como Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI).

Como já comentado anteriormente, importa salientar que, ao editar a MP nº 480/1994, o Governo Federal sinalizou com sua forte tendência para acentuar a perspectiva fiscalizatória do controle interno, sob os auspícios dos artigos 70.º e 74.º da CRFB de 1988.

Esta inclinação tornou-se notória com a criação, por meio da referida MP, da Corregedoria Geral de Controle Interno, como um dos órgãos integrantes da própria estrutura da SFC, juntamente com suas unidades seccionais e regionais de controle interno. Mais tarde, este mesmo órgão foi rebatizado com o nome de Corregedoria Geral do Sistema de Controle Interno, atuando nesta condição até a MP nº 1.626-49, de 12 de fevereiro de 1998, outra versão da MP nº 480/1994, mas vindo a desaparecer da estrutura da SFC nas suas versões seguintes.

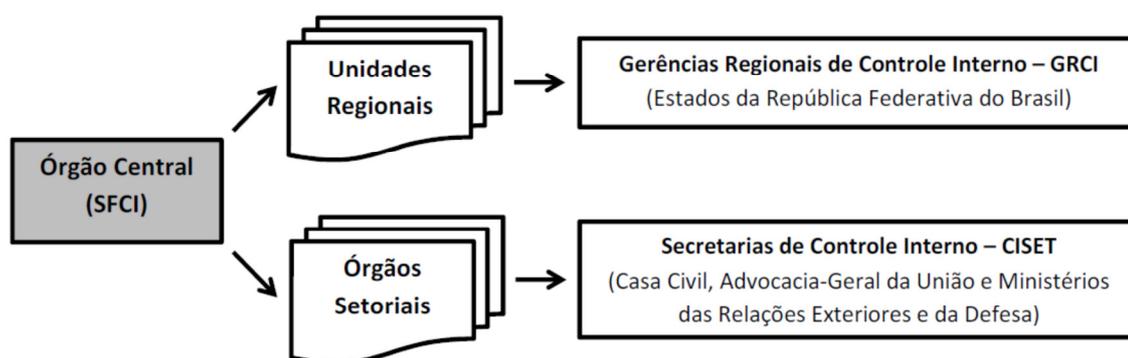
De forma idêntica ao que ocorreu com os macrosistemas SCF e SAFF, apesar da Lei nº 10.180/2001 ainda não ter sido promulgada, o Governo Federal regulamentou, por meio do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, as finalidades, atividades, organização e competências do SCIPEF, fundamentando-se, para tanto, na MP nº 2.036-82/2000, vigente à época. Nestes termos, o Decreto nº 3.591/2000 designou a SFCI como Órgão Central do SCIPEF, mantendo-a na estrutura do Ministério da Fazenda, juntamente com a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), órgão colegiado consultivo, cujas origens remontam aos primórdios do Sistema de Controle Interno de 1979, presidido pelo Ministro da Fazenda.

Em conformidade com a MP nº 2.036-82/2000, que já antecipava os efeitos da Lei nº 10.180/2001, o Decreto nº 3.591/2000 manteve as Ciset da Casa Civil da Presidência da

República, da AGU, do Ministério das Relações Exteriores (MRE) e do MD, como órgãos setoriais do SCIEPF, submetidos à orientação normativa e supervisão técnica da SFCI.

O Decreto nº 3.591/2000, igualmente, instituiu os segmentos espaciais do órgão central, as Gerências Regionais de Controle Interno (GRCI) responsáveis pelas ações de controle nos Estados do Governo Federal. A Figura 9 apresenta a composição básica do SCIEPF, com base no Decreto nº 3.591/2000.

**Figura 9. Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIEPF) - 2000**



Pouco tempo depois da promulgação da Lei 10.180/2001, foi editado o Decreto nº 4.113, de 05 de fevereiro de 2002, que veio a consolidar a independência funcional da SFCI, por meio de seu reposicionamento hierárquico junto ao órgão máximo do Poder Executivo – a Presidência da República. Assim, a SFCI foi transferida, juntamente com a CCCI, do Ministério da Fazenda, órgão diretamente envolvido com a execução orçamentária e financeira da União, para a Casa Civil da Presidência da República, responsável por assistir direta e imediatamente ao Chefe do PEF, tanto na coordenação e integração das ações governamentais, como na análise de mérito, oportunidade e compatibilidade com as diretrizes de governo daquelas que vierem a ser propostas, entre outras funções.

Importante destacar que o Decreto nº 4.113/2002 também transferiu as competências de controle interno e auditoria do MF para a Casa Civil. Em seguida, foi editado o Decreto nº 4.118, de 07 de fevereiro de 2002, dispendo sobre a reorganização do Poder Executivo Federal já incorporando as alterações que foram introduzidas.

Verifica-se que o TCU, por meio da Decisão nº 507, de 22 de agosto de 2001, proferida pelo Plenário no processo nº TC 013.103/2000-5, que trata de auditoria de natureza operacional realizada na SFCI, recomendou a Casa Civil da Presidência da República a promoção de estudos para avaliar a conveniência e oportunidade para a transferência do órgão responsável pelas ações de controle interno para uma posição hierárquica em que estivesse

diretamente subordinado ao órgão máximo do PEF, com vistas a aumentar o “grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal”.

Fruto desta Decisão, o Governo Federal criou um Grupo de Trabalho Interministerial, cujos trabalhos resultaram na edição do Decreto nº 4.113/2002, por meio do qual a SFCI foi transferida para a Casa Civil, conforme declarado pelo TCU em sua Ata nº 04, de 20 de fevereiro de 2002. Conforme o Relatório do Ministro Relator referente ao Acórdão nº 1.074/2009/TCU, a mesma Decisão nº 507/2001 do TCU também serviu de base para a criação da Corregedoria-Geral da União (CGU) vinculada à Presidência da República.

Percebe-se, assim, uma clara influência exercida pela concepção de controle interno adotada pelo TCU sobre a estruturação do SC�PEF, inspirada na nova filosofia constitucional, segundo a qual o controle interno vem sendo, predominantemente, interpretado como uma ação, predominantemente, de fiscalização.

Obtempera-se que, do mesmo modo, o Decreto nº 4.113/2002, em seu art. 2.º, também transferiu as competências relativas ao controle interno e à auditoria no âmbito da Administração Pública Federal para a Casa Civil. O ato de transferir a responsabilidade pela regulamentação das ações de “controle interno” para um determinado órgão dentro de uma organização qualquer contraria tão frontalmente os conceitos e pressupostos de um sistema de controle interno, conforme os modelos sustentados pelas instituições de renome internacional estudadas no Capítulo 2, que somente pode ser compreendido como um indício a revelar uma falta de compreensão ou um abandono consciente de seu verdadeiro significado.

Testemunho das dificuldades enfrentadas pelo Governo Federal para estabelecer uma nova estrutura para o funcionamento do SC�PEF, no mês seguinte, foi editado o Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002, revogando o Decreto nº 4.113/2002 e dando nova redação ao Decreto nº 4.118/2002, bem como determinando a transferência da SFCI, da CCCI e das competências relativas ao controle interno e à auditoria pública, da Casa Civil para a recém-criada CGU.

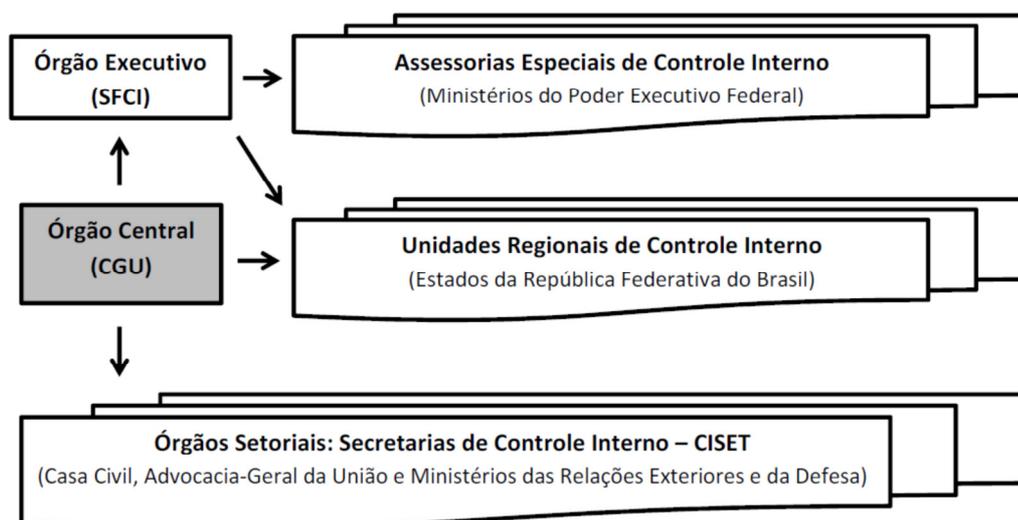
A CGU havia sido instituída por meio da MP nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001, com a finalidade de “assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público” (art. 6.º). Para o exercício de suas competências, ou seja, proteger o patrimônio público contra lesão, ou ameaça de lesão, a CGU passou a ser responsável pela adoção das medidas necessárias à solução integral das representações ou denúncias fundamentadas recebidas pelo governo.

Logo em seguida, por meio do art. 8.º do Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002, embora contrariando o que ainda hoje prevê a Lei nº 10.180/2001, transferiu as competências relativas ao órgão central do SCIPF para a CGU, que passou a ser responsável pela orientação normativa e supervisão técnica de todos os órgãos do SCIPF. E, no âmbito dos respectivos Estados federativos brasileiros, extinguiu as GRCI e criou as unidades regionais de controle interno, lotadas nas 26 Controladorias Regionais da União nos Estados, com a incumbência de exercer as atividades delegadas pela CGU.

O Decreto nº 4.304/2002 definiu, ainda, a SFCI como órgão executivo da CGU, responsável pelo desempenho de suas funções operacionais, e que acumulou a responsabilidade pela realização das atividades de controle interno em todos os órgãos e entidades do PEF. Para auxiliar a SFCI nesta missão, o referido Decreto instituiu o cargo do Assessor Especial de Controle Interno existente em cada Ministério. Por fim, manteve a formatação dos órgãos setoriais, as Ciset.

A Figura 10 apresenta um organograma que resume a composição básica do SCIPF, com base no Decreto nº 3.591/2000, já com as alterações realizadas pelo Decreto nº 4.304/2002.

**Figura 10. Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) - 2002**



Estas derradeiras transferências de competências representaram um importante passo para o Governo Federal, pois vieram a concluir o processo de transformação que a filosofia de funcionamento do controle interno governamental vinha experimentando desde o final dos anos 80. Claramente, o novo arranjo estrutural da SFCI buscou melhor acomodar a tônica fiscalizatória que as ações de controle passaram, predominantemente, a incorporar, em

um órgão governamental que pudesse lhes dar melhor acolhida e continuidade, por exemplo, por meio de sua coordenação ou interação com as atividades de ouvidoria e correição, ambas também a cargo da CGU.

Assim sendo, passou a estar consagrada a aderência do Governo Federal a uma vertente fiscalizatória do controle interno, consolidando seu alinhamento à nova concepção constitucional.

Ao longo deste processo de adaptação, verificou-se uma inversão hierárquica de papéis na estrutura organizacional do controle interno do setor público federal, uma vez que, poucos anos antes da CGU ser criada pela MP nº 2.143-31/2001 e ser alçada ao *status* de órgão central do SCIPF, era a SFCI que possuía, como um de seus órgãos subordinados, a já extinta a Corregedoria Geral do Sistema de Controle Interno.

Um registro digno de nota reside no fato de que a recém criada CGU teve, em seus primórdios, a finalidade de combater a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público no âmbito do PEF, passando a figurar entre os órgãos vinculados diretamente à Presidência da República.

Mais reveladora ainda foi a alteração do Decreto nº 3.591/2000, por meio do Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, deixando patente que o Governo Federal percebeu ou começava a sofrer os efeitos negativos provenientes do distanciamento entre a nova regulamentação do SCIPF e a estrutura conceitual e objetivos do sistema de controle interno organizacional, demonstrados nas Tabela 1 a 2 do Capítulo 2, e que começava a enfrentar os conflitos daí decorrentes, ao estabelecer que:

Art. 17. A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

I - instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;

II - instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema; e

III - instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos.

O Decreto nº 4.440/2002 volta a demonstrar o alinhamento do controle interno com as atividades fiscalizatórias, ao determinar que as entidades da Administração Pública Federal Indireta, a exemplo das empresas públicas, deveriam criar unidades de auditoria interna, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle,

subordinando-as à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do SCIPEF a que estiverem jurisdicionadas.

Prosseguindo em busca de sua melhor estruturação, a denominação da CGU, depois de já ter sido modificada por Decreto desde em 2002, foi finalmente alterada para Controladoria-Geral da União (mantendo-se a mesma sigla “CGU”), por meio da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, para, conforme a Exposição de Motivos Interministerial nº 01/CC/MJ, de 01 de janeiro de 2003, atender à necessidade de:

[...] adequação às suas funções, que envolvem não somente a correição interna do Poder Executivo, mas também o controle interno, de natureza preventiva, e as atividades de ouvidoria-geral que, nos termos do § 3º do art. 37 da Constituição, devem ser orientadas, inclusive, para tornar efetivo o direito de reclamação dos usuários de serviços públicos e à proteção dos direitos do cidadão frente à Administração.

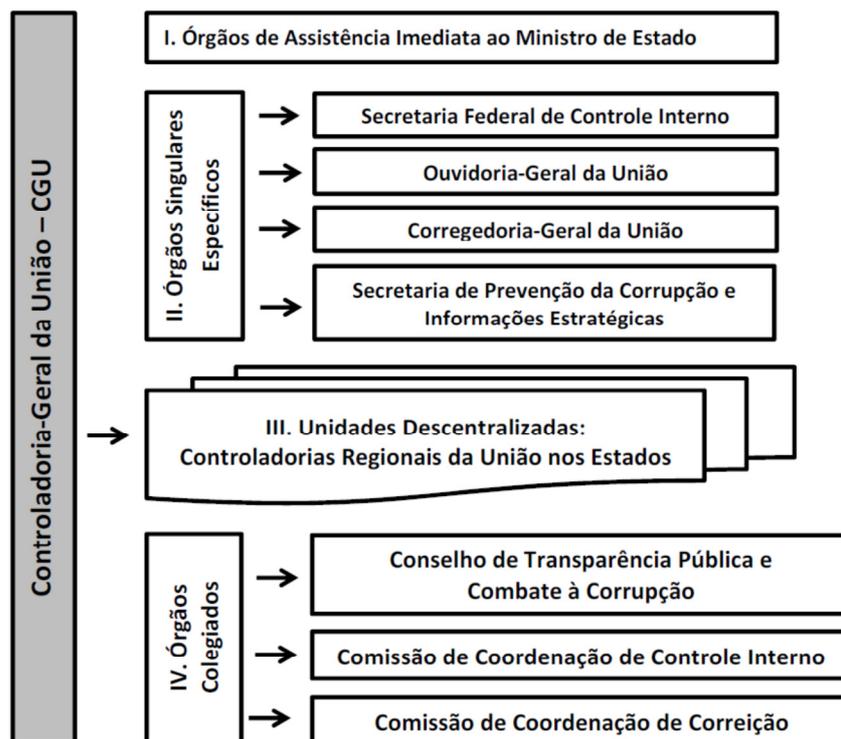
De acordo com a Lei nº 10.683/2003, alterada pela Lei nº 11.204, de 05 de dezembro de 2005, hoje a CGU tem por missão assistir ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal (art. 17.º).

Juntamente com o novo e, nitidamente, amplo papel da CGU, a Lei nº 11.204/2005 alterou a designação dada ao seu dirigente maior, passando de Ministro de Estado Corregedor-Geral da União para Ministro de Estado do Controle e da Transparência (art. 17.º, § 1º).

Mais uma vez demonstrando a busca por uma melhor adequação da nova estrutura e da própria missão da CGU, a Lei nº 11.204/2005 (art. 17.º, § 1º), também ressuscitou a Corregedoria-Geral da União, que passou a integrá-la como um de seus principais órgãos, de certo modo resgatando a sua vocação original.

Balizando-se pela Lei nº 10.683/2003, na época, recentemente atualizada pela Lei nº 11.204/2005, o Governo Federal editou o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, onde estabelece que a SFCI deve exercer as atividades de órgão central do SCIPEF (art. 10.º), embora mantenha a CGU como seu órgão central (art. 1.º). Este mesmo Decreto define a estrutura atual da CGU (art. 3.º), conforme representado na Figura 11.

**Figura 11. Estrutura organizacional da Controladoria-Geral da União (CGU) - 2006**



Depreende-se da análise do organograma da CGU, apresentado pela Figura 11, e da simples leitura das competências que lhe foram atribuídas ao longo dos parágrafos e incisos do art. 18.º da Lei nº 10.683/2003, a sua vocação, predominantemente, fiscalizatória, investigativa e inquisitória, imbuída do propósito maior de salvaguardar o patrimônio, as finanças e o interesse público.

Tal percepção revigora-se com as competências atribuídas ao Ministro de Estado Chefe da CGU (art. 18.º, § 5º), conforme alterações introduzidas pela Lei nº 12.314, de 19 de agosto de 2010:

- I - decidir, preliminarmente, sobre as representações ou denúncias fundamentadas que receber, indicando as providências cabíveis;
- II - instaurar os procedimentos e processos administrativos a seu cargo, constituindo as respectivas comissões, bem como requisitar a instauração daqueles que venham sendo injustificadamente retardados pela autoridade responsável;
- III - acompanhar procedimentos e processos administrativos em curso em órgãos ou entidades da Administração Pública Federal;
- IV - realizar inspeções e avocar procedimentos e processos em curso na Administração Pública Federal, para exame de sua regularidade, propondo a adoção de providências, ou a correção de falhas;

- V - efetivar, ou promover, a declaração da nulidade de procedimento ou processo administrativo, bem como, se for o caso, a imediata e regular apuração dos fatos envolvidos nos autos, e na nulidade declarada;
- VI - requisitar procedimentos e processos administrativos já arquivados por autoridade da Administração Pública Federal;
- VII - requisitar, a órgão ou entidade da Administração Pública Federal ou, quando for o caso, propor ao Presidente da República que sejam solicitadas, as informações e os documentos necessários a trabalhos da Controladoria-Geral da União;
- VIII - requisitar aos órgãos e às entidades federais os servidores e empregados necessários à constituição das comissões objeto do inciso II, e de outras análogas, bem como qualquer servidor ou empregado indispensável à instrução do processo;
- IX - propor medidas legislativas ou administrativas e sugerir ações necessárias a evitar a repetição de irregularidades constatadas;
- X - receber as reclamações relativas à prestação de serviços públicos em geral e promover a apuração do exercício negligente de cargo, emprego ou função na Administração Pública Federal, quando não houver disposição legal que atribua competências específicas a outros órgãos;
- XI - desenvolver outras atribuições de que o incumba o Presidente da República.

Mais uma vez demonstrando uma aparente fragilidade na orientação das políticas de governo, foi promulgada a Lei nº 12.314/2010, alterando a Lei nº 10.683/2003, que voltou a mudar a denominação do Ministro de Estado do Controle e da Transparência, desta vez assumindo uma forma mais ponderada, para Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União.

Merece destaque a edição do Decreto nº 6.692, de 12 de dezembro de 2008, quase imediatamente após a publicação das NBCASP, que resgatou a CCCI da situação de órgão meramente consultivo, dotando-lhe da iniciativa necessária ao aprimoramento das atividades a cargo do SCIPF, seja no tocante à homogeneização das interpretações sobre os procedimentos adotados ou à formulação de propostas de metodologias para sua avaliação e aperfeiçoamento.

Entretanto, embora apresente características de um órgão colegiado, mesmo após as alterações introduzidas pelo Decreto nº 6.692/2008, a CCCI continua a contar entre seus membros apenas com representantes de órgãos pertencentes à própria estrutura do SCIPF ou da CGU, conforme art. 9.º do referido diploma, não prevendo sua articulação com os demais órgãos reguladores, governamentais ou não, que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria Públicas.

Retornando à análise da Lei nº 10.180/2001, verifica-se, em seu art. 19.º, que o SC�PEF visa a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo do Poder Legislativo no exercício de sua missão institucional, procedido pelo TCU. Assim sendo, as finalidades estabelecidas para seu funcionamento pela Lei nº 10.180/2001 (art. 20.º), bem como pelo Decreto nº 3.591/2000 (art. 2.º), com excessão do apoio que deve ser prestado ao controle externo, restaram adstritas às atividades de avaliação, com vistas a comprovar:

- a conformidade do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, dos programas de Governo e do Orçamento da União;
- a legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão dos administradores públicos federais; e
- a consistência e adequação dos controles internos às operações de crédito, avais e garantias e aos direitos e haveres da União.

A natureza fiscalizatória das atividades a serem realizadas pelo SC�PEF fica evidente quando o art. 4.º do Decreto nº 3.591/2000, ao padronizar as avaliações a serem procedidas para o alcance de suas finalidades, estabelece que devem ser efetuadas por meio das seguintes técnicas de trabalho: auditoria e fiscalização.

Esta tendência é tamanha que pode-se dizer que grande parte do papel desenhado para o SC�PEF cumprir, segundo esta nova filosofia de controle interno organizacional, em última instância, consiste em uma fase inicial, preparatória ou, até mesmo, acautelatória em relação ao exercício das atividades do controle externo a cargo do TCU, no auxílio que presta ao CN no desempenho de sua missão constitucional. Tal se pode depreender de uma simples leitura das competências estabelecidas pelo Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução nº 246, de 30 de novembro de 2011.

#### **4.3.2 A Estrutura e o Funcionamento dos Órgãos Reguladores do SC�PEF**

Fruto da conjuntura vivenciada pelo SC�PEF, voltado às ações fiscalizatórias, a estrutura organizacional da SFCI vem sendo constituída, desde sua transferência para a CGU, basicamente, por uma diretoria de coordenação e por várias Diretorias de Auditoria, cujas áreas de atuação foram sendo mudadas ao longo do tempo.

Hoje a composição da SFCI, de acordo com a última atualização realizada pelo Decreto nº 5.683/2006, já com as alterações procedidas pelo Decreto nº 6.656, de 20 de novembro de 2008, passou a ser a seguinte:

- a) Diretoria de Auditoria da Área Econômica;
- b) Diretoria de Auditoria da Área Social;
- c) Diretoria de Auditoria da Área de Infra-Estrutura;
- d) Diretoria de Auditoria da Área de Produção e Tecnologia;
- e) Diretoria de Auditoria da Área de Pessoal, Previdência e Trabalho; e
- f) Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle.

Diante de todas as mudanças trazidas pelo novo SC�PEF, tornou-se vital a atualização dos normativos técnicos que regiam as atividades de controle. Para tanto, a SFCI expediu a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001 (IN 01/2001), ainda hoje vigente, aprovando o Manual do SC�PEF, onde são definidas suas diretrizes, princípios, conceitos e, em especial, as normas técnicas para sua atuação, às quais dedica a maior parte de seus dispositivos, açambarcando desde a definição dos objetos sujeitos à avaliação até a descrição dos tópicos e critérios necessários ao seu minucioso planejamento.

De acordo com o referido Manual, o SC�PEF objetiva a avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e, inclusive, da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado (Administração Pública indireta), por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. E, para viabilizar o alcance dos macro-objetivos do SC�PEF, estabelece as seguintes técnicas próprias de trabalho:

- 1) Auditoria: entendida como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal;
- 2) Fiscalização: definida como a técnica de controle que visa comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes.

A IN 01/2001 inovou ao introduzir a análise de riscos como um dos principais critérios de planejamento das “ações de controle” promovidas pelo SC�PEF, tendo

especificado, detalhadamente, as três variáveis básicas que devem ser utilizadas em todas as fases desse processo: materialidade, relevância e criticidade (IN nº 01/2001, p.51):

2. A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade, sistema, área, processo, programa ou ação) objeto dos exames de auditoria ou fiscalização. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.
3. A relevância significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade, existentes em um dado contexto.
4. A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a auditar ou fiscalizar, identificadas em uma determinada unidade ou programa. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos latentes, das trilhas de auditoria ou fiscalização. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade, é ainda, a condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação gestional. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

Para o cumprimento de suas atribuições e alcance de suas finalidades, o Manual do SCIPF definiu que suas atividades de auditoria e fiscalização devem ter como foco (IN nº 01/2001, p.16):

[...] os resultados da ação governamental, para o qual utilizará de metodologia de planejamento específica, com ênfase na visão dos programas de governo como fator básico de organização da função pública, e na gestão pública como mobilização organizacional para o alcance desses resultados.

De acordo com a IN nº 01/2001, a auditoria deve ser procedida mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal, classificando-a em cinco tipos distintos: de Avaliação da Gestão, de Acompanhamento da Gestão, Contábil, Operacional e Especial.

A Auditoria de Avaliação da Gestão é procedida num momento posterior à execução, tendo por objetivo emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, a verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, e a examinar a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

Por sua vez, a Auditoria de Acompanhamento da Gestão é realizada ao longo dos processos de gestão, visando uma atuação em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

Já a Auditoria Contábil compreende a avaliação relativa ao controle do patrimônio, bem como a verificação da efetividade e a aplicação de recursos externos, e objetiva a obtenção de elementos comprobatórios suficientes para a emissão de parecer sobre a conformidade dos registros contábeis com os princípios fundamentais de contabilidade, bem como sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações deles originárias.

Atendendo à necessidade de realizar a fiscalização operacional determinada pela CRFB (art. 70.º) e de subsidiar o aperfeiçoamento da gestão pública, determinada pelo Decreto nº 3.591/2000, a IN 01/2001 instituiu a Auditoria Operacional, que se distingue dos demais tipos existentes por ser desenvolvida de forma tempestiva e buscar o assessoramento do gestor público, com vistas a aprimorar as práticas administrativas utilizadas.

A IN nº 01/2001 também instituiu a Auditoria Especial, com o objetivo de examinar fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo instauradas para atender a determinação expressa de autoridade competente, e que não podem ser enquadradas nos demais tipos de auditorias existentes.

No tocante à atividade de fiscalização, segundo a IN nº 01/2001, trata-se da aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da Administração Pública, tendo como finalidade básica avaliar a execução das políticas públicas pelo produto, ou seja, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do Governo Federal, elencados ou não nos orçamentos da União e no Plano Plurianual, inclusive sobre as ações descentralizadas realizadas à conta de recursos públicos federais, quanto à execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento. A SFCI tem por atribuição, ainda, fiscalizar a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

A IN nº 01/2001 estabeleceu, também, as formas de realização das auditorias e fiscalizações, podendo ser direta, executadas diretamente por servidores em exercícios nos órgãos e unidades do SCIPEF, ou indireta, com a participação de servidores não lotados nos órgãos do SCIPEF, que desempenham atividades de fiscalização em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou por meio da contratação de entidade privada (terceirizada).

De acordo com a CGU (2013f), suas ações de controle estão divididas em quatro eixos distintos:

- a) Avaliação da Execução de Programas de Governo;
- b) Avaliação da Gestão dos Administradores;
- c) Ações Investigativas; e
- d) Orientação Preventiva aos Gestores Públicos.

Para realizar a avaliação da execução dos programas de governo, a CGU realiza as ações de fiscalização por meio da SFCI e de suas unidades regionais, em todo o território nacional, avaliando a utilização dos recursos federais aplicados diretamente pelo Poder Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ou pelo terceiro setor (Organizações Não Governamentais, mais conhecidas como ONGs).

Com este intuito, a CGU divide suas atividades em duas vertentes. A primeira é realizada por meio de um planejamento baseado em amostras aleatórias e probabilísticas previamente estabelecidas, visando a representação de todo o universo dos recursos aplicados em cada programa de governo (CGU, 2013c).

Diante das proporções continentais do Brasil e, conseqüentemente, das dezenas de milhares de unidades gestoras que recebem recursos provenientes do PEF, o planejamento das ações de controle desenvolvidas pelo SCIPPEF precisou submeter-se a um processo de priorização, realizado a partir do mapeamento das políticas públicas e hierarquização dos programas de governo, de modo a adaptar-se aos meios disponíveis, otimizando-os para uma melhor atuação.

Assim, para priorizar suas ações, a SFCI classifica os programas de governo de cada um dos Ministérios ou órgão congênere, segundo critérios próprios de valoração de caráter estratégico, em essenciais, relevantes e coadjuvantes. Os programas essenciais, devido a seu maior impacto nas políticas de governo, são objeto de um controle sistemático, ou seja, sujeito a uma maior concentração de esforços, com base em rigorosas premissas de planejamento e estabelecimento de cronograma de trabalho.

Entre os programas de governo que recebem maior destaque na carteira de ações de controle estão aqueles contemplados com um grande aporte de recursos públicos e que possuem significativa importância social, como o Programa Bolsa Família, a Reestruturação e Expansão das Universidades Federais, Programa Saúde da Família e o Pagamento de Aposentadorias e Pensões, e mais recentemente, os Programas de Aceleração do Crescimento, comumente chamados de PAC (CGU, 2013a).

Para aumentar a transparência e publicidade dos trabalhos realizados, a CGU (2013a) tem divulgado em seu *site* oficial o Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo (Rav), que descreve as ações e os resultados alcançados na fiscalização dos programas de governo, incluindo o diagnóstico e as recomendações ao gestor, a exemplo do RAv nº 21 (CGU, 2013b), de fevereiro de 2013, que discorre sobre o exame da Ação 2244 - Apuração, Inscrição e Execução da Dívida Ativa da União, do Programa 0775 - Recuperação de Créditos e Defesa da Fazenda Nacional, recentemente disponibilizado.

A outra vertente da avaliação da execução dos programas de governo vem ocorrendo por meio do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos, criado pela CGU (2013d) em 2003, que objetiva inibir a corrupção na aplicação dos recursos públicos federais no âmbito dos municípios<sup>35</sup> e estados, privilegiando o contato direto com a população e conselhos comunitários, de modo a estimular o controle social. Este programa federal tem utilizado o mesmo sistema das loterias promovidas pela Caixa Econômica Federal, instituição financeira sob controle do Governo Federal, para garantir isenção na definição das áreas a serem fiscalizadas (CGU, 2013d). Conforme dados disponibilizados no *site* oficial da CGU até o início de mês de julho do corrente ano, verificou-se que o referido programa já está em sua 37ª edição e conta, desde a sua criação, com um total de 2.023 municípios fiscalizados, o que corresponde a cerca de 36,35% do total de municípios brasileiros.

As ações de controle destinadas à avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos administradores públicos, à frente das atividades desenvolvidas pelos órgãos e entidades da administração federal, no que se refere à verificação da legalidade dos atos praticados e da eficácia e eficiência dos resultados apresentados, vêm sendo efetuadas pela CGU (2013e) por meio de:

- a) Auditorias Anuais de Contas (reguladas pela Portaria CGU nº 133, de 18 de janeiro de 2013; já tendo sido realizadas um total de 3.056 desde o ano de 2006);
- b) Auditorias de Acompanhamento da Gestão (reguladas pela IN SFCI nº 01/2001);
- c) Auditorias nos Contratos e Financiamentos Externos e nos Projetos de Cooperação Técnica Internacional (no ano de 2012 foram publicados 36 relatórios de auditorias realizadas);

---

<sup>35</sup> As capitais estaduais e os municípios com menos de 500 mil habitantes não são incluídos no sorteio (CGU, 2013a).

- d) Relatórios e Certificados de Auditoria sobre processos de Tomadas de Contas Especiais (instaurados, pontualmente, para buscar ressarcimento por dano causado ao Erário);
- e) Monitoramento dos Gastos de Pessoal (segunda maior fonte de despesas da União, logo após a Previdência Social);
- f) Relatórios de Gestão Fiscal do PEF (elaborado, trimestralmente, pelo Ministério da Fazenda do PEF, conforme art. 54.º da LRF); e
- g) Prestação de Contas do Presidente da República (apresentado anualmente e versando sobre a atuação do PEF no Exercício findo).

Para melhor atender aos requisitos estabelecidos pelo TCU para a organização e apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituem os processos de contas da Administração Pública Federal, atualmente regulamentados pela Instrução Normativa TCU nº 63, de 01 de setembro de 2010, a CGU instituiu em 2008 o Plano de Providências Permanente, hoje regulamentado pela Portaria CGU nº 133/2013.

O Plano de Providências Permanente merece destaque, pois trata-se de um documento a ser anexado pela entidade ao seu Relatório de Gestão, com a finalidade de viabilizar o monitoramento da implementação das providências adotadas para a resolução das constatações identificadas na Auditoria Anual de Contas e em outras ações de controle pelo órgão do SCIPF ao qual estiver jurisdicionada, inclusive de determinações provenientes de acórdãos do TCU.

As ações investigativas promovidas pela CGU, em intensa cooperação com instituições como a Polícia Federal, o Ministério Público e o TCU, consistem em trabalhos com enfoque ainda mais forte no efetivo combate à corrupção, podendo ser procedidas por meio de auditorias ou operações especiais e demandas externas.

Para cumprir sua missão relativa à orientação preventiva, a CGU instituiu, por meio da Portaria nº 1.965, de 04 de outubro de 2010, o Programa de Orientação e Capacitação dos Gestores Públicos Federais - Programa Capacita, com o objetivo de fortalecer o controle interno preventivo e promover a melhoria da gestão dos recursos públicos. As ações de orientação e capacitação são realizadas por intermédio de um Plano Anual, que prevê uma oferta contínua de palestras, encontros, oficinas e cursos de curta duração, presenciais ou a distância, de modo a inovar e disseminar boas práticas de gestão. A CGU também disponibilizou a “Coleção Capacita” em seu *site* oficial, composto por 04 cartilhas elaboradas com linguagem amigável: Diárias e Passagens, Licitações e Contratos Administrativos, Sistema de Registro de Preços, e Transferência de Recursos da União.

A investigação das publicações da CGU revelou ainda algumas obras esparsas que alertam e orientam sobre a importância da adoção de normas de controle interno, com ênfase no combate à corrupção e na promoção da ética e transparência públicas, tendo como foco as prefeituras municipais, a exemplo da cartilha “O Vereador e a Fiscalização dos Recursos Públicos Municipais” e do Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão. Da mesma forma também foram verificadas edições voltadas ao atendimento a situações específicas, como a cartilha “Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a Gestão dos Recursos das Entidades do Sistema S”, relativo às entidades que compõem a rede dos Serviços Sociais Autônomos, e a cartilha “Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a Gestão dos Recursos pelas Unidades do Sistema SEBRAE”, com foco nos projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas.

Todavia, sendo o Brasil um Estado Federal, os entes federativos que o constituem são dotados de governo próprio, possuindo autonomia exclusiva para atuar em várias matérias, conforme assegurado pela CRFB. Uma destas prerrogativas, como já comentado na primeira parte do corrente Capítulo, refere-se às competências para a organização e funcionamento dos respectivos sistemas de controle interno, motivo pelo qual as referidas publicações têm limitado-se à orientação, desprovidas de um caráter regulamentar.

Ressalta-se ainda que, visando proporcionar uma maior efetividade às ações de fiscalização e auditoria, a IN SFCI nº 01/2001 estabeleceu uma série de Normas Fundamentais para funcionamento do SCIPF. Destaca-se entre estas normas a que busca garantir a seleção e desenvolvimento de um quadro de pessoal adequado nas unidades do SCIPF, que define várias orientações sobre a sua qualificação técnica, atualização profissional mínima anual e a necessidade de manutenção de um banco de dados contendo informações sobre as competências de todo o efetivo da UG, e discorre também sobre os recursos materiais, tecnológicos e organizacionais indispensáveis à execução de suas atividades.

Outra “norma fundamental” estabelecida pela IN SFCI nº 01/2001, merecedora de destaque, encontra-se em sua Seção VIII - “Controles Internos Administrativos”, onde passa a discorrer, embora de forma bastante sucinta, sobre o conceito, princípios (apresentados na forma discursiva), finalidades e processos do controle interno organizacional, aproximando-se bastante do que vem sendo preconizado pelas entidades estudadas no Capítulo 2.

Porém, dando novamente mostras claras de seu foco nas atividades de auditoria, a IN SFCI nº 01/2001 define que um dos objetivos primordiais do SCIPF é a avaliação dos controles internos administrativos das entidades sob exame, e continua explicando que conhecer sua estruturação, rotinas e funcionamento é que permite uma avaliação com a devida segurança. A IN SFCI nº 01/2001 arremata afirmando que quanto mais adequados forem os

controles internos administrativos, menor será a sua vulnerabilidade aos riscos inerentes à gestão.

Assim, ao término do exame das normas e mecanismos que deram corpo ao atual SC�PEF, surgem algumas dúvidas relativas a sua adequabilidade, em especial no que se refere ao atendimento da finalidade maior de um sistema de controle interno, segundo verificado no Capítulo 2, que é apoiar a gestão de uma organização, de modo a oferecer uma garantia razoável no alcance de seus objetivos.

#### **4.4. Considerações sobre a Adequabilidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**

Em virtude de ter sido designado como sendo o sistema do “Poder Executivo Federal” como um todo, a adequabilidade do SC�PEF pode vir a ser analisada por meio de duas linhas de raciocínio distintas, uma representada pelo Governo Federal e a outra personificada na Administração Pública Federal.

##### **O SC�PEF e o Governo Federal**

Na primeira vertente, o PEF é percebido como o Governo Federal, assumindo o papel de uma macro-organização do Estado Brasileiro, possuidora de objetivos próprios, estabelecidos detalhadamente em seus programas governamentais, procurando traduzir todas as suas políticas públicas.

Esta foi a ótica utilizada, por exemplo, quando da concepção do Plano Plurianual 2012-2015, denominado Plano Mais Brasil, conforme Mensagem da Presidente Dilma Roussef (SPI, 2011), onde é possível vislumbrar-se: uma dimensão estratégica, que apresenta a visão de futuro, valores e megadesafios do Governo Federal; uma dimensão tática, que reúne os Programas Temáticos (voltados à entrega de bens e serviços ao cidadão), Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado (conjunto de ações destinadas ao apoio da atuação governamental) e as Políticas e Temas Especiais (como a Política Externa e a Política Nacional de Defesa); e referências a uma dimensão operacional (voltada diretamente à consecução dos objetivos contidos em cada programa).

Segundo esta vertente, o SC�PEF pode ser entendido como um sistema concebido pela “megaentidade” Governo Federal, que, focado em sua “megagestão”, vem concentrado esforços no desenvolvimento e consolidação de um sistema de controle interno para apoiar a execução de suas políticas públicas.

Assim, observado como um sistema autônomo a serviço do Governo Federal, verifica-se que o SC�PEF não consegue reproduzir os critérios apresentados na Tabela 1 do Capítulo 2, que identifica os principais elementos formadores do conceito de controle interno organizacional, pelas seguintes razões:

1. O quê? - Embora tenha sido concebido sob a forma de sistema para poder levar a cabo as ações fiscalizatórias sobre a execução de programas governamentais ou a avaliação da gestão dos administradores públicos, o SC�PEF não se encontra integrado e inter-relacionado com os mecanismos de controle estabelecidos pelos demais macrosistemas e macroprocessos sob a responsabilidade das outras macroentidades do PEF, a exemplo do SCF e do SAFF, de modo a ter plena capacidade de proporcionar uma garantia razoável a sua macrogestão no alcance de seus objetivos governamentais.
2. Por quem? - O SC�PEF foi estabelecido pelo Governo Federal e vem sendo gerido e mantido por apenas uma de suas macroentidades, a CGU, portanto não se trata de um sistema resultante da sinergia gerada pela participação direta dos dirigentes das demais macroentidades ou macroprocessos do Governo Federal.
3. Para quem? – O SC�PEF, mesmo quando observado atuando no eixo de atuação voltado à Avaliação da Execução de Programas de Governo, somente consegue alcançar aquela fração dos cargos, funções e processos da estrutura organizacional que se encontra à frente da gestão dos recursos públicos do programa sob exame. No tocante ao eixo relativo à Avaliação da Gestão dos Administradores, acaba por se deter nos níveis da estrutura organizacional mais próximos do topo. O SC�PEF não consegue, portanto, alcançar toda a estrutura organizacional do Governo Federal.
4. Quando? – O SC�PEF trata-se de um sistema cujo funcionamento volta-se, em sua essência, à fiscalização *a posteriori*, como no caso do eixo de atuação dedicado à Avaliação da Gestão dos Administradores. Contudo, em seu eixo relativo à Avaliação da Execução de Programas de Governo, nomeadamente naqueles que são priorizados por serem julgados essenciais, este aspecto encontra-se parcialmente atendido. Ressalta-se, porém, que, nos demais Programas de Governo, existe uma forte possibilidade do intervalo de tempo que venha a transcorrer entre uma determinada fiscalização e a próxima ação de controle da mesma entidade, como no caso do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos, poder chegar, probabilisticamente, a vários anos.

Portanto, o SC�PEF não consegue apoiar, plenamente, de forma pró-ativa os dirigentes das macroentidades do Governo Federal e, ainda menos, os administradores que se encontram à frente das entidades públicas.

5. Onde? - O SC�PEF não consegue abranger todos os aspectos que estão compreendidos pelos cinco componentes do sistema de controle interno organizacional uma vez que, em decorrência de sua independência funcional e da consequente segregação das competências de controle interno no âmbito do PEF (transferidas para a CGU, conforme Decreto nº 4.177/2002). Portanto, não se encontra suficientemente integrado e inter-relacionado com os demais macrosistemas e macroprocessos de gestão do Governo Federal, para cumprir plenamente os preceitos de cada componente, como os relativos à avaliação de riscos aos quais estão expostas suas macroentidades e às atividades de monitoramento dos controles internos instituídos fora do escopo de atuação.
6. Como? - Os objetivos e finalidades do SC�PEF, materializadas por meio das ações fiscalizatórias levadas a termo pela estrutura organizacional da CGU, acabam por não abranger a todos os objetivos do controle interno organizacional elencados na Tabela 2 do Capítulo 2, especialmente os relativos às operações não diretamente ligadas à entrega de um produto ou serviço à sociedade, como as voltados à administração de pessoal e às atividades de manutenção, ou relativos à conformidade com as políticas e diretrizes internas e à confiabilidade dos relatórios internos, seja no âmbito das macroentidades ou demais entidades do Governo Federal; e
7. Para quê? - Por não ser capaz de atender plenamente aos critérios estabelecidos pelos demais elementos formadores do conceito de um sistema de controle interno adequado, o SC�PEF não consegue cumprir o seu suposto desiderato, ou seja, fornecer à macrogestão do Governo Federal uma segurança razoável no cumprimento de seus macro-objetivos.

Neste diapasão, tais reflexões conduzem à busca de alguma outra estrutura sob a tutela da CGU, enquanto órgão central do SC�PEF, ou mesmo da SFCI, enquanto seu órgão executivo, cujas competências fossem suficientes à complementação dos demais aspectos que devem estar presentes no ideário de um sistema de controle interno e ainda não identificados.

A expectativa neste sentido torna-se ainda maior, diante da existência de uma lista não exaustiva de atribuições, elencadas pelo art. 7.º do Decreto nº 3.591/2000, segundo a qual o SC�PEF deve subsidiar:

- I - o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, a cargo do Presidente da República;
- II - a supervisão ministerial;
- III - o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;
- IV - os órgãos responsáveis pelo ciclo da gestão governamental, quais sejam, planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal.

Porém, em função da ampla investigação já realizada ao longo do presente Capítulo, abordando a evolução do controle interno na História recente do Brasil e o seu atual desenho institucional no PEF, verifica-se que não existe qualquer outra regulamentação ou estrutura organizacional ou funcional que, sob a bandeira do controle interno, o complemente. Ao contrário, como visto no estudo do SCF, qualquer referência à expressão “controle interno” parece ter sido abolida de seu aparato normativo, mesmo nos vários casos em que se trata de um claro dispositivo de controle interno.

Esta constatação, contudo, não afasta a possibilidade de que os pressupostos conceituais e objetivos de controle interno possam estar sendo parcialmente compensados, ainda que de maneira não integrada ou declarada, pela existência de outras estruturas de controle interno construídas dentro dos demais macrosistemas ou macroprocessos instituídos para apoiar a gestão de topo do Governo Federal, como no caso do SCF.

Por um outro prisma, ao se confrontar os resultados obtidos com a análise das normas e mecanismos instituídos para a atuação do SC�PEF com os conceitos de auditoria interna estudados ao longo do Capítulo 2, onde é apresentada como parte da dimensão “controle” da *corporate governance* (IFAC, 2001), percebe-se que a missão desempenhada pela SC�PEF, de modo geral, pode ser classificada como uma atividade de auditoria interna. Tal percepção fundamenta-se no fato da missão do SC�PEF enquadrar-se, em vários aspectos de sua concepção teórica, com o papel desempenhado pela auditoria interna, a exemplo de sua ênfase na revisão dos atos praticados, do desempenho das entidades responsáveis pela execução dos programas de governo fiscalizados e, especialmente, na avaliação da efetividade dos controles internos implementados.

Neste sentido, considerando-se que, segundo a IFAC (2001), em que pese sua ótica contabilística, a dimensão controle da *corporate governance* é formada por cinco partes constitutivas, nomeadamente, Gestão de Risco, Auditoria Interna, Comitê de Auditoria,

Gestão Orçamentária e Financeira e Treinamento do Staff, e Controle Interno, e diante das conjecturas que permitem interpretar o SCIPF, na prática, como um sistema de auditoria interna, esta pesquisa depara-se com a seguinte indagação: a “dimensão controle” do quadro de governança do Governo Federal consegue ver atendidos os requisitos necessários a sua construção e adequação, mesmo que de forma desarticulada, por meio dos demais macrosistemas governamentais existentes?

Com fulcro no estudo realizado ao longo deste Capítulo, versando sobre o SAFF e o SCF, ambos atuando por meio de sistemas integrados de tecnologia da informação do Governo Federal, onde podem ser destacados o SIAFI e o SIC, é possível notar que, ao menos no que se refere às partes “Auditoria Interna”, “Gestão Orçamentária e Financeira e Treinamento do Staff” e “Controle Interno”, tais pressupostos já vêm sendo significativamente contemplados, partindo-se unicamente de um ponto de vista contábil e financeiro.

Todavia, mesmo segundo a abordagem proposta pela IFAC e apenas considerando a vertente contábil e financeira, não foi identificada uma regulamentação, que se ocupasse da edição de normas ou da instituição de um sistema ou subsistema, voltada especificamente à parte “Gestão de Risco” no contexto da dimensão controle da *corporate governance* do Governo Federal, embora se tenha verificado que a avaliação de risco esteja incorporada aos mecanismos e procedimentos que norteiam as ações fiscalizatórias realizadas pela CGU.

Após todas estas considerações, percebe-se mais facilmente que a mudança na filosofia que inspirava os responsáveis – políticos e dirigentes públicos – pela regulamentação do controle interno, consagrada pela CRFB de 1988 ao fortalecer os mecanismos de fiscalização da administração dos recursos públicos, especialmente, da execução dos programas de governo e dos resultados dos órgãos da Administração Pública Federal, resultou numa verdadeira transformação dos objetivos do controle interno público brasileiro.

Desde então, o PEF, praticamente, abandonou o modelo até então adotado de um controle interno, que vinha se integrado aos sistemas governamentais, como os relativos a Administração Financeira e Contabilidade, e passou a se dedicar ao desenvolvimento e implementação de um sistema voltado, prioritariamente, às ações fiscalizatórias, principalmente, as de auditoria, inclusive sob a pressão do TCU.

Desta maneira, é possível observar que, na medida em que o PEF foi se alinhando, estritamente, ao tom fiscalizatório do “novo” controle interno público federal, como a considerar que a nova Carta Magna do Brasil tivesse tido a pretensão de estabelecer um novel conceito supremo, exaustivo e definitivo para o controle interno organizacional do setor público, também acabou por se afastar ou não ser capaz de acompanhar a evolução que este

conceito experimentou, principalmente a partir dos anos 90, no campo das Ciências da Administração, Contabilidade e da própria Auditoria.

## **O SC�PEF e a Administração Pública Federal**

A segunda vertente seguida para a análise da adequabilidade do SC�PEF examina o PEF como representando a Administração Pública Federal<sup>36</sup>, considerando seu objetivo comum de atender ao interesse público do Estado Brasileiro por meio das entidades públicas, que, para tanto, necessitam de um sólido sistema de controle interno.

Contudo, a Administração Pública Federal trata-se de um conceito abstrato, que se vê personificado na imensa rede de entidades públicas das quais o Estado Brasileiro se vale para a gestão, prestação e manutenção dos serviços públicos, e cujos objetivos variam bastante conforme sua atividade finalística, como a saúde, a educação e a segurança públicas, e aos quais podem se somar outros objetivos de natureza comum, a exemplo daqueles relativos à gestão de pessoal ou ao desenvolvimento e pesquisa.

Em função deste conjunto de características universais e específicas, a análise do SC�PEF, enquanto um sistema da Administração Pública Federal, deve necessariamente considerar a perspectiva de uma entidade pública que atua em seu nome na gestão da coisa pública.

Quando examinado neste sentido, para ser adequado, o SC�PEF deveria ser capaz de apoiar a gestão das entidades públicas a obter uma segurança razoável na conquista de seus objetivos organizacionais, seja por meio da oferta de uma estrutura suficiente para prestar este suporte administrativo ou, mesmo, por meio de um conjunto normativo que consiga efetivamente regulamentar e orientar a sua organização, implementação e funcionamento.

No entanto, a investigação realizada até aqui permite inferir que o SC�PEF não foi arquitetado para cumprir esta finalidade, principalmente, devido aos seguintes aspectos:

1. O SC�PEF exerce sua missão sob a égide da CGU, atuando por meio de suas Unidades Regionais, da SFCI e Assessorias Especiais e de seus Órgãos Setoriais, com o propósito de fiscalizar a execução dos Programas de Governo e a gestão dos administradores públicos no âmbito do PEF; e

---

<sup>36</sup> Importante observar que, apesar do conceito de Administração Pública também se estender aos Poderes Legislativo e Judiciário, os recursos públicos destinados ao Poder Executivo, no âmbito federal, abrangem cerca de 90% do Orçamento Fiscal da União, conforme explicado no Capítulo 3.

2. Um dos objetivos fundamentais das ações de fiscalização a cargo do SC�PEF, conforme a IN SFCI nº 01/2001 (Item 1, Seção VIII, Cap. VII, do Manual do SC�PEF), centra-se exatamente na verificação da efetividade do sistema de controle interno do órgão fiscalizado, isto é, tem como objeto o desempenho dos controles internos postos em funcionamento pela gestão da entidade submetida a sua avaliação.

Ao se verificar se o SC�PEF é capaz de oferecer, por meio de suas ações, uma estrutura de controle interno adequada, mesmo considerando-se uma entidade que esteja sendo submetida a sua avaliação direta, seja no eixo de atuação da CGU dedicado à “Avaliação da Execução de Programas de Governo”, quando volta-se aos programas que são priorizados ou sorteados, ou no eixo referente à “Avaliação da Gestão dos Administradores”, quando seu exame restringe-se, basicamente, aos atos e resultados retratados em relatórios externos, observa-se que o SC�PEF não consegue contemplar todos os aspectos apresentados nas Tabelas 1 e 2 do Capítulo 2, como visto na análise anterior. Portanto, a regulamentação do SC�PEF, bem como as ações de controle promovidas por seus órgãos constitutivos, apenas são capazes de oferecer um apoio parcial e pontual à gestão das organizações públicas na sua tentativa de obter uma garantia razoável na conquista de seus objetivos organizacionais.

Diante destas considerações, torna-se necessário arguir se o SC�PEF consegue, ao menos, estabelecer uma regulamentação necessária e suficiente à construção, implementação e funcionamento de um sistema de controle interno organizacional capaz de apoiar a gestão das entidades da Administração Pública Federal na obtenção de uma garantia razoável na conquista de seus objetivos, conforme os modelos estudados no Capítulo 2.

Quando da transferência das competências relativas ao controle interno e à auditoria para a CGU, os atos normativos que haviam sido emitidos pelos órgãos reguladores governamentais das áreas de Planejamento, Orçamento, Contabilidade e Finanças Públicas, e que se ocupavam da normatização do controle interno na esfera federal, acabaram sendo sistematicamente revogados por razões de conflito de competência.

Uma das consequências imediatas desta situação surgiu com a publicação da IN nº 01/2001, emitida pela SFCI, que resultou na revogação, entre outras normas, da Instrução Normativa MEFP/DTN/COAUD nº 16, de 20 de dezembro de 1991, do então Departamento do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. Esta extinta norma regulamentava o controle interno enquanto uma função da administração, e reproduzia boa parte do que hoje é preconizado pelos órgãos profissionais que labutam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, conforme estrutura conceitual e objetivos de controle interno

apresentados nas Tabelas 1 e 2 do Capítulo 2, como se pode depreender do conceito que lhe emprestava:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Outro aspecto expressivo, que aproximava esta revogada Instrução Normativa dos parâmetros elencados nas referidas Tabelas 1 e 2, pode ser verificado ao anunciar os principais objetivos do controle interno, quando demonstra, claramente, sua ênfase na missão de apoiar a gestão das entidades do setor público. Entre estes objetivos figuravam: a qualificação adequada, treinamento e alternância do pessoal da organização; a delegação de poderes e atribuição de responsabilidades ao longo da estrutura organizacional; a observância da segregação de funções; a existência de instruções e procedimentos devidamente formalizados; o controle sobre as transações realizadas; a aderência da gestão da entidade às diretrizes e normas legais; e a relação custo / benefício do sistema de controle adotado.

Neste sentido, verifica-se que a direção tomada pelo Governo Federal, procurando se adequar às novas prescrições constitucionais de 1988, fortemente voltadas à fiscalização do desempenho da gestão governamental, significou profundas transformações para a regulamentação do sistema de controle interno da própria Administração Pública Federal.

Fruto da predominância deste conteúdo pragmático, os órgãos reguladores do controle interno no âmbito do PEF deixaram de perseguir o objetivo de conceber um arcabouço normativo suficiente para guiar a gestão das entidades do setor público na construção de um sistema de controle interno adequado.

Observando-se por outra perspectiva, na medida que as competências relativas ao controle interno foram “transferidas” para a CGU, os demais órgãos reguladores dos macrosistemas e macroprocessos do PEF ficaram impedidos de editar normas especificamente voltadas à implementação e funcionamento de um sistema de controle interno no âmbito das unidades gestoras, quando muito, conseguem inserir em suas normas dispositivos identificados como de “controle”, buscando fugir ao impedimento legal, como foi verificado ao se analisar os manuais de Contabilidade Pública editados sob a bandeira do SCF.

Devido a este panorama atual, com exceção a uma rápida referência feita pela IN SFCI nº 01/2001, não se identificou qualquer ato normativo que, sob a égide do SCIPEF, tenha conseguido traduzir e estabelecer no âmbito das entidades do setor público as prescrições estudadas no Capítulo 2, voltadas à implementação e funcionamento de um

sistema de controle interno capaz de oferecer uma segurança razoável na conquista de seus objetivos.

Esta aparente inércia, omissão e / ou impedimento dos órgãos reguladores do Estado Brasileiro implica, em tese, na ausência de sólidas diretrizes para que as entidades públicas que gerenciam recursos oriundos do Orçamento Fiscal da União possam organizar, implementar e manter um sistema de controle interno capaz de apoiar ampla e continuamente sua gestão, proporcionando uma maior garantia na consecução dos objetivos organizacionais.

Ao término desta breve análise sobre a evolução do controle interno no seio do setor público federal brasileiro, abrangendo desde meados do século passado até os dias atuais, é possível observar-se que houve uma crescente preocupação do Governo Federal com o fortalecimento das atividades de fiscalização sobre a administração dos recursos públicos. Percebeu-se, também, uma clara inspiração nas teorias científicas da NIE, principalmente relativa a Teoria do Principal-Agente e a Teoria da Escolha Pública, que apresentam uma grande ênfase no controle dos resultados e ações dos administradores públicos.

O que não passava de uma tendência acabou sendo catalisado com a promulgação da CRFB de 1988, a partir da qual sua influência tornou-se tamanha que implicou a mudança de filosofia do controle interno do setor público federal. O foco das ações de controle do PEF dirigiu-se à fiscalização e auditoria, deixando em segundo plano a consolidação do controle interno organizacional, nos moldes preconizados pelas instituições de renome internacional estudadas no Capítulo 2, seja no âmbito do próprio Governo Federal ou das cerca de 18.000 unidades gestoras que compõem a Administração Pública Federal, como se pode concluir após a análise do SCIPF.

Por fim, concluída a investigação da estrutura organizacional e das normas instituídas pelo ordenamento jurídico brasileiro, e complementadas pelas normas governamentais, para regulamentar o funcionamento do controle interno no setor público federal, descortina-se agora a necessidade de estudar a estrutura e o arcabouço normativo estabelecidos por uma das macroentidades do PEF na implementação de seu próprio sistema de controle interno, examinando-se em que medida consegue ir ao encontro dos modelos defendidos pelas instituições internacionais estudadas no Capítulo 2, bem como seus reflexos no âmbito das entidades públicas que lhe são subordinadas.

## **5. O Sistema de Controle Interno sob a Ótica de Uma Macroentidade do Poder Executivo Federal Brasileiro: O Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa**

A investigação do corpo normativo e dos mecanismos instituídos para funcionamento do sistema de controle de controle interno das macroentidades do PEF, bem como de sua estrutura, competências e adequabilidade, precisou passar necessariamente por uma limitação do universo de pesquisa, devido às dimensões continentais do Brasil, optando-se pelo estudo de caso do COMAER, um dos Comandos Militares do MD, como explanado no Capítulo 3.

Para tanto, a primeira parte deste Capítulo subdivide-se em duas vertentes relativamente distintas. Uma refere-se à verificação do alinhamento da organização e ações de controle estabelecidas pelo SISCONI às diretrizes de controle interno previstas pela regulamentação federal em vigor e pelas normas emitidas pelos órgãos reguladores do Governo Federal, a CGU e a SFCI, considerando-se todas as limitações estudadas ao término do Capítulo anterior, quando constatou-se sua ênfase principal na fiscalização de resultados. A outra, mais sutil, procura examinar o quanto o SISCONI, por estar mais próximo da “ponta da linha” do Sistema, ou seja, das unidades gestoras que diretamente executam os programas de governo a cargo do MD, consegue se aproximar da estrutura conceitual e dos objetivos do controle interno organizacional preconizados pelas instituições que atuam na seara da Administração, Contabilidade e Auditoria, conforme apresentado nas Tabelas 1 e 2 do Capítulo 2.

A parte final deste Capítulo contempla a última investigação realizada no presente trabalho, onde procura-se avaliar a adequabilidade dos sistemas de controle interno em funcionamento nas Unidades Administrativas ou Unidades Gestoras da Administração Pública Federal, e cujo alcance também restou limitado ao COMAER (conforme Capítulo 3). Contudo, mais uma vez verificou-se a necessidade de reduzir o universo de pesquisa, como explicado no Capítulo 3, buscando-se focar apenas suas Unidades Gestoras Executoras (UGE), ou seja, aquelas encarregadas da execução orçamentária, financeira e patrimonial do COMAER.

Com este intento, decidiu-se proceder a esta derradeira pesquisa por meio da captação das percepções dos indivíduos que, pertencendo à estrutura organizacional das UGE do COMAER, exercem a função de ACI, representando um Elo do SISCONI e, em última instância, do próprio SCIPF, de modo a verificar sua opinião sobre a adequabilidade do

sistema de controle interno de sua respectiva UGE aos itens de verificação apresentados nas Tabelas 3 a 7, de acordo com o esclarecido no Capítulo 3.

Para tanto, primeiramente, cumpre a obrigação de conhecer melhor as competências e o posicionamento do SISCONI dentro da arquitetura organizacional do SCIPEF e do próprio COMAER, bem como as atribuições e estrutura interna de seu órgão central e dos demais órgãos que o integram.

## **5.1. A Organização e o Funcionamento do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica**

Como se pode depreender do Capítulo anterior, as três principais legislações que regulamentam o controle interno no âmbito do PEF são:

- a) Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 - que, entre outras providências, organiza e disciplina as atividades de Controle Interno do PEF;
- b) Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000 - que estabelece, basicamente, as finalidades, atividades, organização e competências do SCIPEF; e
- c) Instrução Normativa SFCI nº 01, de 06 de abril de 2001 - que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do SCIPEF.

Logo em seu art. 1.º, a Lei 10.180/2001 estabelece, em harmonia com o art. 74.º da CRFB de 1988, que as atividades de controle interno no âmbito do PEF deverão ser organizadas sob a forma de sistema, o que confere uma certa autonomia funcional frente às estruturas organizacionais hierarquizadas dos diversos ministérios e órgãos que o constituem, permitindo, ainda, que todos os recantos da União onde sejam empregados recursos públicos federais sejam alcançados com maior eficiência.

Como visto anteriormente, ao tratar da estrutura do sistema, a Lei nº 10.180/2001 (art. 22.º) estabelece que o SCIPEF é integrado por quatro órgãos setoriais, pertencentes ao MRE, ao MD, a AGU e a Casa Civil da Presidência da República (CCPR), os quais podem se subdividir em unidades setoriais e regionais, respectivamente, como segmentos funcionais e espaciais.

Ainda, de acordo com a Lei nº 10.180/2001 (art. 22.º), a área de atuação da SFCI abrange todos as unidades administrativas e entidades do PEF, com exceção daqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais, embora estes permaneçam sujeitos a sua orientação

normativa e supervisão técnica, sem prejuízo da subordinação ao Órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

O Decreto nº 3.591/2000 também definiu, em seu art. 8.º, as Unidades de Controle Interno dos Comandos Militares (Comando da Marinha, Comando do Exército e COMAER) como unidades setoriais da Ciset - MD, enquanto Órgão Setorial do SCIPF.

No âmbito do COMAER, verificou-se que o SISCOI foi inicialmente instituído por meio da Portaria nº 409/GM3, de 09 de junho de 1999, no último suspiro do então Ministério da Aeronáutica (MAER)<sup>37</sup>, tendo estabelecido como seu órgão central a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA).

Tal escolha deveu-se ao fato de que, desde sua criação, por meio do Decreto nº 71.245, de 13 de outubro de 1972, era a SEFA que vinha desempenhando as atribuições de superintendência das atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria, bem como das atividades de fiscalização, inspeção e controle de natureza econômico-financeira, entre outras, no COMAER. Situação esta que encontrava-se em perfeita sintonia com o entendimento reinante na época, a exemplo do Decreto nº 61.386/1967, que instituiu e regulamentou os Sistemas de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria no âmbito da Administração Pública Federal, tendo a Inspeção Geral de Finanças como seu órgão central, analisado no Capítulo 4.

Porém, com o advento do Decreto nº 3.591/2000, a manutenção da SEFA como órgão central do SISCOI passou a contrariar as exigências de autonomia e de independência imprescindíveis às ações de fiscalização a cargo do SCIPF, segundo a nova corrente ideológica. A necessidade de sua substituição tornou-se premente quando, como discutido no Capítulo anterior, pouco após a promulgação da Lei 10.180/2001, sob pressão do TCU, o Governo Federal editou o Decreto nº 4.113/2002, transferindo a SFCI do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República, e, logo em seguida, para a CGU, órgão também ligado diretamente ao Presidente da República.

No entanto, a lógica de funcionamento do antigo SCIPF continuou exercendo tamanha influência sobre o SISCOI que, mesmo após ter sofrido uma reformulação, por meio da Portaria nº 553/GC3, de 14 de agosto de 2007, a SEFA continuou a ser mantida como seu órgão central e, conseqüentemente, como unidade setorial da Ciset do MD. Destaca-se, ainda, que a SEFA também acumulava o *status*, no âmbito do COMAER, de órgão central dos macrosistemas governamentais SAFF e SCF.

---

<sup>37</sup> Os Ministérios do Exército, da Marinha e da Aeronáutica foram extintos e transformados em Comandos Militares, ficando subordinados ao recém-criado Ministério da Defesa, conforme a Lei Complementar nº 97, de 10 de junho de 1999.

Em decorrência destas três atribuições finalísticas, a composição da SEFA, de acordo com o Regulamento da SEFA, ROCA 20-8<sup>38</sup>, de 04 de março de 2010, ficou estabelecida com a seguinte formatação:

- a. Subsecretaria de Contabilidade (SUCONT);
- b. Subsecretaria de Administração Financeira (SUFIN);
- c. Subsecretaria de Auditoria (SUAUD); e
- d. Subsecretaria de Contratos e Convênios (SUCONV).

Embora não mencionado de forma explícita, era a SUAUD, por meio de suas Divisões de Auditoria, de Avaliação e Certificação, de Apreciação dos Atos de Admissão e Concessões, de Metodologia e Normas de Auditoria e de Apoio Técnico-Administrativo, que desempenhava as ações de controle a cargo do SISCONI, conforme se depreende da análise das competências que lhes são atribuídas pelos artigos 104.º a 118.º do Regimento Interno da SEFA, RICA nº 20-2<sup>39</sup>, de 30 de junho de 2010.

A designação dada ao departamento da SEFA encarregado das ações de controle interno no COMAER, a SUAUD, permite inferir que, na medida em que se aproxima do órgão responsável por sua execução, na extremidade do Sistema, torna-se mais difícil utilizar a expressão “controle interno” para denominar as atividades de auditoria interna que são, predominantemente, realizadas pelos órgãos que compõem o SCIEPF.

Registra-se, contudo, que a leitura das competências que o ROCA 20-8/2010, hoje em processo de atualização (SEFA, 2013), estabeleceu para a SUCONT, a SUFIN e a SUCONV possibilita verificar, desde já, que encontram-se impregnadas pela missão do controle interno organizacional, conforme a estrutura conceitual e os objetivos sustentados pelas entidades internacionais estudadas no Capítulo 2, apresentados nas Tabelas 1 e 2.

A bem da verdade, a SUCONV encontra sua própria existência alicerçada na necessidade da SEFA cumprir vários objetivos de controle interno, como se pode depreender de uma de suas principais atividades-fim: “acompanhar, controlar e, quando determinado, analisar os contratos, convênios, acordos de compensação e instrumentos congêneres celebrados no âmbito do COMAER e registrados nos sistemas de tecnologia da informação adequados, em coordenação com a SUFIN e a SUCONT” (art. 10.º, I, ROCA 20-8/2010).

---

<sup>38</sup> O Regulamento do Comando da Aeronáutica - ROCA consiste num documento formal aprovado por ato superior, que estabelece a finalidade, a subordinação, a sede, a estrutura básica e as atribuições gerais de uma organização, podendo referir-se a uma organização específica ou a um tipo de organização (Item 2.3.3.3 da ICA 5-1 - Confecção, Controle e Numeração de Publicações, aprovada pela Portaria nº 82 /5EM, de 12 de maio de 2004).

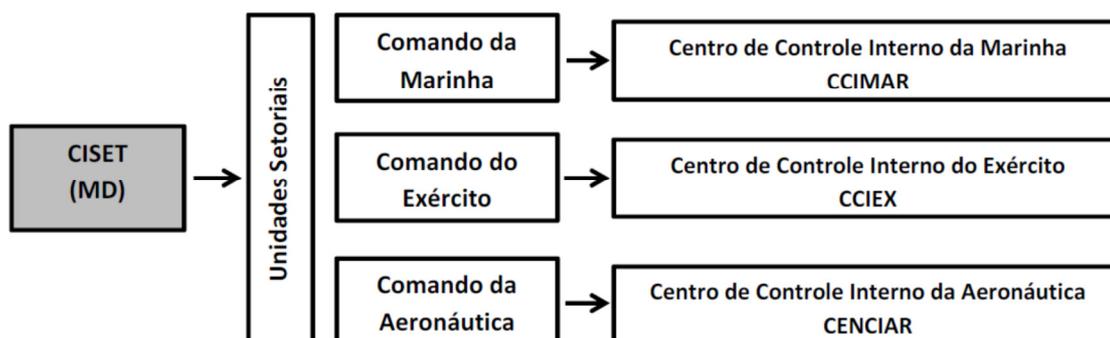
<sup>39</sup> O Regimento Interno do Comando da Aeronáutica - RICA vem a ser a publicação que, em complemento ao respectivo Regulamento, estabelece as minúcias da estrutura das organizações, disciplinando o funcionamento e as competências de seus órgãos constitutivos (Item 2.3.3.2 da ICA 5-1 - Confecção, Controle e Numeração de Publicações, aprovada pela Portaria nº 82 /5EM, de 12 de maio de 2004).

Contudo, apesar do papel desempenhado pelo SISCONI, na época, ter sido parcialmente complementado por outras atividades sistêmicas realizadas pela SEFA, com foco na Administração Financeira e na Contabilidade, outros elementos conceituais e objetivos do controle interno organizacional, apresentados nas Tabelas 1 e 2 do Capítulo 2, como os relativos ao apoio a todos os cargos, funções e processos de trabalho do COMAER e de suas UG ou à realização de suas demais operações, a exemplo da administração do pessoal, não puderam também ser abrangidos, até mesmo, porque as competências institucionais da SEFA não eram suficientes para tanto.

A situação de conflito em que se encontrava o SISCONI diante da natureza fiscalizatória do atual SCIEPF, que demanda plena autonomia funcional para seus órgãos e unidades setoriais, acabou sendo remediada por meio do Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012, que criou o CENCIAR, diretamente subordinado ao Comandante da Aeronáutica, passando a ser uma unidade setorial da Ciset do MD, sendo responsável pelo planejamento, direção, coordenação e execução das atividades de controle interno no COMAER.

Como os demais Comandos Militares do MD vivenciavam uma situação semelhante, o Decreto 7.809/2012 também criou os Centros de Controle Interno do Comando da Marinha (CCIMAR) e do Comando do Exército (CCIEX). O novo desenho da Ciset do MD encontra-se representado na Figura 12.

**Figura 12. Estrutura organizacional da Secretaria de Controle Interno (Ciset) do Ministério da Defesa - 2012**



Importante destacar que o Secretário de Controle Interno da Aeronáutica também passou a integrar o Conselho Superior de Economia e Finanças da Aeronáutica, encarregado do assessoramento direto ao Comandante da Aeronáutica na formulação das diretrizes econômico-financeiras e nos assuntos relacionados com a execução, orçamento, administração financeira, contabilidade e controle interno.

O CENCIAR ficou administrativamente subordinado ao Comandante da Aeronáutica, mas sujeito à orientação normativa e supervisão técnica da Ciset do MD. Para que tivesse tempo suficiente para fortalecer sua estrutura interna, a SEFA foi incumbida de prestar suporte administrativo ao CENCIAR durante o ano subsequente ao de sua criação, conforme Portaria nº 1.146/GC3, de 22 de novembro de 2012.

A publicação do Decreto nº 7.809/2012 desencadeou uma série de atualizações na legislação de base do SISCONI, verificou-se, porém, que atualmente se encontram em vigor as seguintes normas:

- a. ROCA 21-91 - Regulamento do CENCIAR, aprovado pela Portaria nº 866/GC3, de 05 de outubro de 2012, e reeditado pela Portaria nº 1.203/GC3, de 05 de julho de 2013;
- b. RICA 21-242 - Regimento Interno do CENCIAR, aprovado pela Portaria nº 02/CENCIAR 4, de 17 de janeiro de 2013;
- c. Portaria nº 283/GC3, de 26 de fevereiro de 2013, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica;
- d. NSCA 174-1 - Norma do Sistema de Controle Interno, aprovada pela Portaria nº 21/SEFA, de 29 de maio de 2009, que tem por finalidade disciplinar o funcionamento e definir as responsabilidades dos órgãos do SISCONI<sup>40</sup>, e cuja minuta para sua reedição atualizada já se encontra em trâmite para aprovação no COMAER<sup>41</sup>.

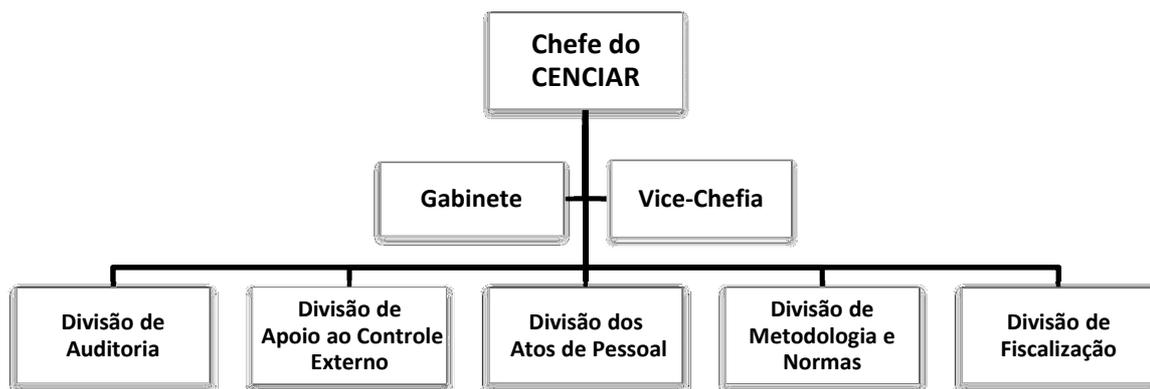
Considerando-se que o Decreto nº 7.809/2012 restringiu-se, na realidade, a uma mudança da “localização” da unidade setorial do SCIPF em sua estrutura organizacional, pouco depois, o COMAER foi obrigado a editar o ROCA 21-91, de 05 de outubro de 2012, reeditado em 05 de julho de 2013, definindo os órgãos componentes da estrutura interna básica do CENCIAR e suas respectivas atribuições. A Figura 13 apresenta o organograma do órgão central do SISCONI.

---

<sup>40</sup> A Norma de Sistema do Comando da Aeronáutica - NSCA é o tipo de publicação destinado a reger o funcionamento de um sistema, contendo determinações específicas e disciplinando matérias e assuntos ligados à atividade-meio do sistema considerado, sendo elaborada pelos respectivos órgãos centrais e aplicáveis em todas as Organizações onde se realizem as atividades sistematizadas (Item 2.3.1.5 da ICA 5-1 - Confecção, Controle e Numeração de Publicações, aprovada pela Portaria nº 82 /5EM, de 12 de maio de 2004).

<sup>41</sup> A minuta da nova NSCA 174-1 atualizada, que se encontra em processo de revisão para aprovação, foi disponibilizada pelo CENCIAR para o feito da presente dissertação.

**Figura 13. Estrutura organizacional do Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) - 2012**



Em virtude das atividades de controle interno realizadas pelo SCIPF traduzirem-se, na prática, na missão de fiscalização e auditoria, como comentado ao término do Capítulo anterior, o CENCIAR acabou por assimilar toda a estrutura da SUAUD, que deixou de existir (SEFA, 2013, p.9). Percebe-se já aqui um reflexo da equivocada utilização da expressão “controle interno” para batizar o SCIPF, cuja análise, essencialmente, demonstrou funcionar como um sistema de auditoria interna.

Com base na análise do ROCA 21-91/2012, mesmo após sua nova versão recentemente editada, verifica-se que houve apenas uma reorganização e revisão das atribuições dos órgãos internos até então existentes na SUAUD. Contudo, em que pese ter sido observada uma melhor distribuição e especificação de competências objetivando o aperfeiçoamento das ações de controle para as quais foi incumbido, a exemplo do que ocorreu com a criação da Divisão de Apoio ao Controle Externo e a eliminação da Divisão de Apoio Técnico-Administrativo, em sua essência, não ocorreram mudanças significativas, uma vez que as ações de controle, estabelecidas pelo aparato normativo afeto ao SCIPF, já vinham sendo realizadas a contento pela SEFA, por meio da SUAUD e de suas Divisões.

Importante observar que o novo ROCA 21-91/2013 foi editado, basicamente, para transferir uma das competências de seu Gabinete para a sua Vice-Chefia, e para realizar alguns ajustes às denominações de suas Divisões. Desta forma, na prática, a regulamentação estabelecida pelo RICA 21-242/2013 não foi afetada pela reedição do referido ROCA.

Neste sentido, cabe salientar que, em função de no SCIPF predominar a vertente pragmática da fiscalização financeira e contábil e da avaliação dos resultados dos administradores, e do CENCIAR ser um dos órgãos que compõem a sua estrutura, a leitura das competências estabelecidas pelo RICA 21-242/2013 para cada um dos órgãos e seções

que integram a sua estrutura organizacional demonstra que foram desenhados unicamente para cumprir os ditames fixados para funcionamento do SC�PEF.

Estas atribuições fiscalizatórias estão presentes, por exemplo, na elaboração do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), abrangendo as várias modalidades previstas pela SFCI, e no conseqüente Relatório Anual de Auditoria (RAA), na criação de uma Divisão destinada exclusivamente a apoiar o controle externo realizado pelo TCU, e na criação de uma Divisão voltada, essencialmente, à fiscalização dos atos de admissão e de concessão de reforma ou de aposentadoria de seu pessoal, na maior parte integrada às ações do controle externo.

De modo a se adequar à nova realidade, o COMAER editou a Portaria nº 283/GC3, de 26 de fevereiro de 2013, dispondo sobre o SISCONI e seus órgãos constitutivos, sendo que, já em seu art. 1.º, ao estabelecer as finalidades do Sistema, praticamente transcreve o que havia sido instituído para o SC�PEF pela Lei nº 10.180/2001 (art. 20.º), pelo Decreto nº 3.591/2000 (art. 2.º) e pela IN SFCI nº 01/2001 (item 3, seção I, capítulo I, do Manual do SC�PEF), apenas as adaptando ao âmbito de atuação do COMAER e de suas Unidades Gestoras, conforme se depreende de sua simples leitura:

- I. avaliar a realização dos Objetivos e consecução das Metas previstos no Plano Plurianual e a execução dos Programas de governo e do orçamento da União sob a gerência do Comando da Aeronáutica;
- II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência, à eficácia e à efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas Unidades Gestoras (UG) do Comando da Aeronáutica;
- III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União sob responsabilidade do Comando da Aeronáutica; e
- IV. no exercício de sua missão Institucional, apoiar o controle externo.

Por assumir o papel de unidade regional do SC�PEF, a Portaria nº 283/GC3/2013 adequou as competências estabelecidas pelo §1º do art. 11.º do Decreto nº 3.591/2000 ao contexto do COMAER, estabelecendo que ao CENCIAR compete:

- I - orientar, normatizar, supervisionar, coordenar e controlar as atividades do Sistema;
- II - elaborar e propor programas de capacitação dos Recursos Humanos, prever recursos financeiros e orçamentários e apoiar tecnicamente os Elos do SISCONI, visando ao eficiente funcionamento do Sistema;
- III - exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, junto às Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica e entidades vinculadas;

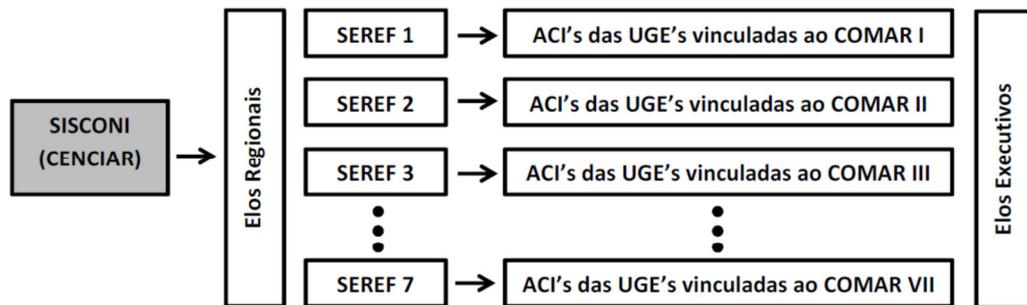
- IV - avaliar resultados alcançados, com base em informações fornecidas pelos Responsáveis por Objetivos, Metas e Iniciativas do COMAER, constantes do Plano Plurianual, bem como pelos Coordenadores de Ação Orçamentária da Lei Orçamentária Anual (LOA), com o propósito de comprovar a conformidade da sua execução;
- V - avaliar a execução dos Programas de governo a cargo do COMAER, visando a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- VI - avaliar a execução dos orçamentos da União, relativos aos recursos consignados em favor do COMAER, com vista a comprovar a conformidade da execução visà-vis os limites e as destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- VII - avaliar a gestão, objetivando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da execução orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais Sistemas administrativos e operacionais;
- VIII - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União, visando a aferir sua consistência e adequação;
- IX - avaliar a aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, visando ao cumprimento do objeto avençado;
- X - avaliar as aplicações das subvenções, visando à mensuração do resultado da aplicação das transferências de recursos concedidas pela União às entidades vinculadas, destinadas a cobrir despesas com manutenção;
- XI - emitir parecer sobre a gestão dos administradores públicos das UG do Comando da Aeronáutica e das entidades vinculadas;
- XII - fiscalizar o desempenho dos Elos do SISCONI; e
- XIII - realizar a ligação com os Órgãos congêneres e com o Controle Externo nos assuntos relativos ao Sistema de Controle Interno do Executivo.

Quanto à organização estrutural do Sistema, a Portaria nº 283/GC3/2013 manteve os mesmos componentes que já o integravam anteriormente, os Elos do SISCONI, como responsáveis pela execução de suas competências, tendo definido os Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF), existentes em cada um dos 07 Comandos Aéreos Regionais (COMAR) do COMAER<sup>42</sup>, como seus Elos Regionais, e os ACI, como seus Elos Executivos, pertencentes à estrutura organizacional das Unidades Gestoras do COMAER. A Figura 14 apresenta a composição básica do SISCONI.

---

<sup>42</sup> Para efeito de jurisdição sobre o espaço aéreo, o Brasil foi dividido em sete Zonas Aéreas, cada uma atribuída ao respectivo COMAR, que constituem-se em extensões do poder administrativo do COMAER, seja na consolidação do apoio às Unidades Aéreas sediadas em sua área de responsabilidade, ou para responder pelos assuntos aeronáuticos na área de sua jurisdição, sendo dotado de uma estrutura administrativa capaz de cobrir todos os campos de atuação da Força Aérea Brasileira (COMAER, 2013).

**Figura 14. Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica (SISCONI) - 2012**



A Portaria nº 283/GC3/2013, contudo, limitou-se a estabelecer que os Elos do SISCONI são responsáveis pela realização das atividades atribuídas pelo órgão central, reservando aos Regulamentos (ROCA) e Regimentos Internos (RICA) próprios, ou dos Órgãos aos quais venham pertencer, tanto a definição de sua composição interna, como de suas atribuições gerais.

Quanto aos Elos Regionais do SISCONI, representados pelos SEREF, importante destacar que tiveram sua origem nas Secretarias-Regionais de Economia e Finanças da Aeronáutica (SREFA), criadas por meio do Decreto nº 75.354, de 05 de fevereiro de 1975, como órgãos de coordenação regional das atividades de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, diretamente subordinados a SEFA, para atuar na área de jurisdição de cada COMAR.

Registra-se, ainda, que a criação das SREFA acarretou a extinção da Seção de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria das Inspetorias Regionais, órgãos que integravam a estrutura organizacional dos COMAR, diretamente subordinados ao Comandante. Verificou-se que a transferência das atribuições da referida seção para as recém-criadas SREFA condenou as Inspetorias Regionais ao ostracismo, pois, na prática, tratava-se do setor que realizava a sua principal atividade-fim, como se pode depreender do exame do Decreto nº 73.368, de 26 de dezembro de 1973. Este fato, mais tarde, veio a causar a própria desativação das Inspetorias Regionais. Desta forma, verifica-se que, no âmbito regional, esta foi a causa das ações de auditoria (ou de inspeção) terem se “distanciado” do principal órgão de direção dos COMAR.

Com o intuito de identificar e analisar as competências institucionais que foram atribuídas aos SEREF, verificou-se que a revogada Portaria nº 553/GC3/2007 estabelecia que suas competências, basicamente, consistiam no planejamento, coordenação e controle das

atividades do SISCONI no âmbito do respectivo COMAR, em conformidade com as normas emitidas pelo órgão central, e em interagir com as Secretarias Regionais do TCU, as SECEX. Estas competências foram complementadas pela NSCA 174-1/2009, ainda em vigor, que as detalha com um pouco mais de profundidade, conforme segue:

- 3.2.1 Verificar o cumprimento, pelos elementos executivos, em sua área de jurisdição, das diretrizes, normas e princípios preconizados pelo órgão central.
- 3.2.2 Solicitar ao órgão central do Sistema, quando julgar necessário, auditoria e fiscalização nas UG, em seu âmbito regional, objetivando aferir possíveis discrepâncias identificadas, reorientando os Agentes da Unidade, de acordo com os parâmetros definidos na legislação, além da adoção de outras medidas de ordem administrativa.
- 3.2.3 Realizar exames de auditoria nas UG jurisdicionadas, quando determinado pelo órgão central do Sistema.
- 3.2.4 Integrar as equipes de auditoria da SEFA, quando solicitado pelo órgão central do Sistema.
- 3.2.5 Relacionar-se com os órgãos de controle externos ao COMAER no âmbito regional, no trato de assuntos relativos à sua esfera de competência.
- 3.2.6 Aperfeiçoar o perfil técnico-profissional do pessoal militar e civil envolvido com as atividades do SISCONI no âmbito regional.
- 3.2.7 Cumprir as demais atribuições determinadas pelo órgão central do SISCONI.

Por tratar-se de uma norma específica do SISCONI, na NSCA 174-1/2009 prevalecem as atribuições que enfatizam as atividades de auditoria e fiscalização, claramente alinhadas à filosofia de atuação do SC�PEF. Hoje, a NSCA 174-1/2009 encontra-se desatualizada, uma vez que tinha como finalidade disciplinar o funcionamento do SISCONI e definir as competências de seus órgãos constitutivos, em conformidade com o que dispunha a revogada Portaria nº 553/GC3/2007.

Conforme minuta da próxima versão da NSCA 174-1, atualmente em processo de revisão, os SEREF manterão as mesmas competências, apenas adaptando-as, pontualmente, às denominações da nova legislação do SISCONI, além de alterar a atribuição de aperfeiçoar o perfil profissional do pessoal (Item 3.2.6, da NSCA 174-1/2009) na missão de propor ao CENCIAR os treinamentos para tanto julgados necessários (COMAER, 2013).

Buscando encontrar algum detalhamento mais completo sobre as atribuições do SEREF e considerando se tratar de um órgão que compõe a estrutura orgânica de um COMAR, passou-se à análise do ROCA 21-49 - Regulamento de Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria nº 596/GC3, de 06 de agosto de 2008. Contudo, por se destinar apenas à definição da macro-estrutura (Comandante, Gabinete e Estado-Maior) e das competências

da Organização, bem como as atribuições gerais de seu Comandante, não foi identificada nenhuma menção direta ao SEREF ou a qualquer dos demais órgãos que compõem a estrutura do COMAR.

Diante do silêncio do ROCA 21-49 em relação aos SEREF, restou investigar os Regimentos Internos (RICA) de cada um dos 07 Comando Aéreos Regionais do COMAER. Assim sendo, foram analisadas as seguintes normas:

- a. RICA 21-200 - Regulamento do Primeiro Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº R-5/A7, de 12 de março de 2009;
- b. RICA 21-70 - Regulamento do Segundo Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº R-5000/SCAP-17, de 07 de dezembro de 2009;
- c. RICA 21-201 - Regulamento do Terceiro Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº R-3/A-7, de 26 de fevereiro de 2009;
- d. RICA 21-100 - Regulamento do Quarto Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº R-2/A7, de 26 de fevereiro de 2009;
- e. RICA 21-198 - Regimento Interno do Quinto Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº 83/A7, de de março de 2009;
- f. RICA 21-230 - Regulamento do Sexto Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº R-11/A7, de 13 de julho de 2009; e
- g. RICA 20-12 - Regulamento do Sétimo Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria COMGAR nº R- 001/CMDO, de 03 de setembro de 2004.

A análise dos supracitados documentos revelou que os COMAR executam suas atividades-fim, na área sob sua jurisdição, por meio do respectivo Estado-Maior, o qual se subdivide em Grupo Coordenador e Grupo Especialista. O primeiro, constituído pelos “Ases”, volta-se ao planejamento, coordenação e controle das atividades relativas ao pessoal (A1), inteligência (A2), operações aéreas (A3), logística (A4), planejamento e orçamento (A5), organização, legislação e tecnologia da informação (A6), e operações terrestres (A7). O Grupo Especialista concentra-se na coordenação, controle e execução das atividades específicas que são estabelecidas aos seguintes organismos regionais dos Sistemas do COMAER:

1. Serviço Regional de Intendência (SERINT)<sup>43</sup>;
2. Serviço Regional de Economia e Finanças (SEREF);
3. Serviço Regional de Engenharia (SERENG);
4. Serviço Regional de Patrimônio (SERPAT);

---

<sup>43</sup> Intendência é uma expressão utilizada nas Forças Armadas Brasileiras para denominar as atividades diretamente ligadas ao apoio ao seu pessoal no desempenho de suas atribuições, abrangendo desde a alimentação e fardamento até o pagamento de sua remuneração.

5. Serviço Regional de Material Bélico (SERMAB);
6. Serviço Regional de Recrutamento e Mobilização (SERMOB);
7. Serviço Regional de Saúde (SERSA); e
8. Serviço Regional de Ensino (SERENS).

Portanto, todos os COMAR incorporam em sua estrutura um SEREF, regulamentando sua finalidade e composição interna, bem como suas competências gerais e as dos setores que o integram.

A análise da estrutura e competências atribuídas aos sete SEREF do COMAER pelos RICA dos respectivos COMAR demonstrou não haver um padrão único para a sua estrutura interna, nem, tampouco, para as competências dos setores que os compõem. Contudo, no que se refere às competências dos SEREF, foi constatado que, em sua essência, todos são incumbidos da análise dos relatórios e demonstrações contábeis expedidas pelas UG que lhes são jurisdicionadas, do acompanhamento da implementação das medidas corretivas recomendadas, bem como do planejamento e realização de atividades de auditoria e de inspeção (ou visitas técnicas) *in loco*.

Observa-se que o COMAER, provavelmente, deverá promover o reexame da situação organizacional e funcional dos SEREF, uma vez que, agora, passaram a estar subordinados a dois órgãos centrais de macrosistemas distintos: o CENCIAR, voltado às ações de controle interno do SCIPEF, e a SEFA, que continuou a estar à frente da administração financeira (SAFF) e contábil (SCF) do COMAER. Esta atualização das finalidades, competências e estrutura dos SEREF nos RICA dos respectivos COMAR também poderá vir a ser necessária para sua adaptação aos novos preceitos que poderão advir da reedição da NSCA 174-1, hoje em fase de revisão.

Neste diapasão, a par da filosofia de funcionamento do SCIPEF estudada no Capítulo anterior, cabe obtemperar que a simples observação do posicionamento hierárquico dos serviços regionais que compõem o Grupo Especialista do Estado-Maior de cada COMAR já proporciona indícios de que o Elo Regional do SISCONI deveria ser uma “entidade” capaz de se reportar diretamente ao órgão de direção do próprio do próprio COMAR, a exemplo do ocorreu com a SFCI, quando foi transferida para a CGU, e com o CENCIAR, quando foi criado diretamente subordinado ao Comandante da Aeronáutica, ao invés de ser mantido nos SEREF, como optou a Portaria nº 283/GC3/2013.

Sob outra perspectiva, esta assertiva também revela-se consistente com uma análise procedida com fundamento no estudo da concepção do controle interno organizacional realizado no Capítulo 2, que enfatiza que os objetivos de controle interno permeiam toda a estrutura e todas as atividades de uma organização. Não se observa, portanto, qualquer

coerência em manter a coordenação ou gerenciamento das ações de controle interno vinculadas aos sistemas relacionados à administração financeira e contábil, situação esta em que deixa de ficar “equidistante” dos demais serviços regionais, como saúde, ensino e patrimônio.

Da mesma forma que ocorreu quando da análise da adequabilidade do SCIPF enquanto um sistema de controle interno organizacional do Governo Federal, verifica-se que o SISCONI, uma espécie de “subsistema” do SCIPF, também pode ser assim analisado em relação ao COMAER, quando tomado como uma macroentidade com objetivos organizacionais próprios.

Neste sentido, observa-se que as finalidades do próprio SISCONI e de seu órgão central, o CENCIAR, bem como das competências estabelecidas para a atuação de suas Divisões e Seções, encontram-se igualmente focadas nas ações fiscalizatórias da execução dos programas de governo, dos resultados alcançados pelos administradores públicos e dos atos de admissão ou concessão de reforma e de aposentadoria a seu pessoal, motivo pelo qual não demonstra ser capaz de superar as limitações do SCIPF identificadas ao término do Capítulo anterior, quando foi confrontado pelos pressupostos de um sistema de controle interno organizacional adequado, segundo os modelos defendidos pelas entidades estudadas no Capítulo 2.

Assim sendo, todas as inconformidades do SCIPF apontadas pela referida análise, segundo os critérios apresentados nas Tabelas 1 e 2 do Capítulo 2, que identificam, respectivamente, os principais elementos formadores do conceito e os objetivos do controle interno organizacional, podem ser replicados, com os devidos ajustes ao contexto do COMAER, para o SISCONI.

Cabe ressaltar, entretanto, que, embora não tenha sido identificada qualquer outra regulamentação ou estrutura organizacional ou funcional que consiga suprir os aparentes vácuos normativos existentes sob a batuta do controle interno, isto não significa dizer que suas premissas não possam estar sendo cumpridas de forma complementar, ainda que parcialmente e de maneira não integrada, por outras estruturas de “controle” concebidas pelos demais sistemas ou processos instituídos pelo COMAER para apoiar a sua macrogestão.

Uma vez compreendida a estrutura organizacional do SISCONI e a maneira como se encontra inserido no contexto do SCIPF, bem como a harmonia de suas finalidades e competências com o quadro normativo de controle interno no âmbito do PEF, torna-se necessário agora investigar sua atuação, no que se refere a sua visão como um sistema de controle interno da Administração Pública do COMAER, especialmente no que diz respeito a

sua capacidade de oferecer um corpo normativo suficiente à constituição de um sistema de controle interno adequado para atuar junto à gestão das Unidades Gestoras do COMAER.

## **5.2. A Ação de Controle Interno nas Unidades Gestoras do COMAER**

Ao iniciar o estudo das ações do SISCONI que, no âmbito da gestão das UG, são realizadas por meio de seu Elo Executivo - o ACI, torna-se fundamental identificar antes quais são as competências funcionais que lhe são atribuídas pela legislação que cuida do controle interno no COMAER.

A revogada Portaria nº 553/GC3/2007 estabelecia algumas diretrizes básicas para seu relacionamento com o órgão central do SISCONI (art. 11.º), contudo, como apresentado anteriormente, a Portaria nº 283/GC3/2013 restringiu-se a reservar o estabelecimento das atribuições dos Elos do SISCONI, bem como a composição de seus setores de apoio, aos ROCA e RICA próprios ou dos Órgãos a cuja estrutura venham a pertencer.

Como o ACI não possui ROCA ou RICA próprios, passou-se à verificação do conteúdo dos ROCA abaixo listados (pertencentes aos tipos de OM que, quando somadas, abrangem cerca de 50% das UGE do COMAER) em busca de alguma referência as suas competências:

- a. ROCA 21-49 - Regulamento de Comando Aéreo Regional, aprovado pela Portaria 596/GC3, de 06 de agosto de 2008;
- b. ROCA 21-58 - Regulamento de Grupamento de Apoio, aprovado pela Portaria nº 164/GC3, de 02 de fevereiro de 2006;
- c. ROCA 21-53 - Regulamento de Base Aérea, aprovado pela Portaria nº 182/GC3, de 10 de abril de 2012; e
- d. ROCA 21-51 - Regulamento de Prefeitura de Aeronáutica, aprovado pela Portaria 1.269/GC3, de 03 de novembro de 2005.

Concluída a análise dos referidos ROCA, verificou-se que o ACI ou a função de controle interno não encontram-se neles mencionados, o que implica deduzir que a iniciativa de definição das competências do ACI e da forma de funcionamento do controle interno, no âmbito das UG, permaneceram a critério de seus respectivos Agentes Diretores<sup>44</sup>, quando da formulação ou atualização dos respectivos RICA.

---

<sup>44</sup> O Agente Diretor é a autoridade que exerce a direção das atividades administrativas da Unidade Gestora (Inciso V do art. 2º do RCA 12-1 - Regulamento de Administração da Aeronáutica, aprovado pela Portaria nº 1.275/GC3, de 09 de dezembro de 2004).

Em última instância, é válido inferir que esta missão também cabe aos próprios ACI, pois são os responsáveis pela elaboração ou atualização das Normas Padrão de Ação (NPA)<sup>45</sup>, do sistema de controle interno em funcionamento em sua UGE, embora sejam submetidas à aprovação do Agente Diretor. Uma vez que tais NPA objetivam reger detalhadamente o funcionamento das ações de controle interno, traduzindo para a realidade de sua UG o extenso aparato normativo editado pelos diversos macrosistemas em funcionamento no COMAER, uma espécie de extrato destas normas acaba sendo utilizado para fixar as atribuições que são retratadas pelos respectivos RICA.

Todavia, levando-se em consideração a elevada quantidade de UGE, a grande variedade de NPA que pode ser editada por uma mesma UG para regulamentar todos os aspectos do controle interno organizacional, bem como o fato destes RICA e NPA prestarem-se, basicamente, à adaptação da regulamentação das ações de controle interno estabelecidas pelo SISCONI e pelos demais órgãos reguladores dos macrosistemas da União para sua aplicação em cada UG, esta dissertação concentrou-se apenas na análise das normas gerais editadas pelo COMAER.

Até então, a análise das principais legislações que regulamentam o controle interno no COMAER tem indicado um perfeito alinhamento das ações de controle do SISCONI ao que foi estabelecido pelo macrosistema do Governo Federal, o SCIPF.

Cabe obtemperar, contudo, que ao longo da investigação do papel desempenhado pelo ACI no âmbito da gestão das UGE, constatou-se que a visão de um sistema de controle interno sistematizado de forma apartada dos demais macrosistemas ou concebido prioritariamente para auditar ou fiscalizar as demais atividades realizadas em uma organização, especialmente, sob a ótica da gestão de uma UG, torna-se impraticável. Esta afirmação encontra seus fundamentos teóricos na argumentação exposta no Capítulo 2, cujos pontos mais elucidantes são:

1. A função controle é interdependente e está interrelacionada com as demais funções da Administração: planejamento, organização e direção; e
2. A função controle, representada no Ciclo PDSA como a função *study*, está interrelacionada e é interdependente das demais funções (*plan*, *do* e *act*) do processo para melhoria contínua da qualidade da gestão organizacional.

---

<sup>45</sup> As NPA são publicações internas da UG que destinam-se à regulamentação detalhada do funcionamento de todos os setores, comissões, cargos e funções, bem como de rotinas ou processos administrativos, existentes em uma Organização Militar do COMAER, bem como os seus inter-relacionamentos, sendo aprovadas por seu Agente Diretor, em observância a legislação em vigor (Item 4.1, alínea d, da ICA 174-1 - Controle Interno nas Unidades Gestoras, aprovada pela Portaria nº 19/SEFA, de 19 de abril de 2007).

Portanto, na medida em que é estudado mais próximo à gestão das Unidades Gestoras, verifica-se que o sistema de controle interno não mais consegue ser percebido de forma independente, uma vez que encontra-se diretamente envolvido em cada rotina ou estrutura administrativa, como condição inerente a sua própria realização.

Pelas razões expostas, e diante da escassez de normas editadas sob a égide do SISCONI, e do próprio SCIPF, disciplinando a atuação do controle interno no âmbito das UG, a presente investigação ampliou seu alcance a outras legislações de caráter geral que o façam de forma “complementar”.

Atualmente algumas normas administrativas do COMAER se encontrem em processo de revisão, provocado pelo advento do CENCIAR, contudo, as que ainda continuam em vigor e que foram percebidas como primordiais para a formação do arcabouço legal para a atuação do ACI, seja balizando suas competências gerais ou estabelecendo atribuições específicas, são as seguintes:

- a. NSCA 174-1 - Norma do Sistema de Controle Interno, aprovada pela Portaria nº 21/SEFA, de 29 de maio de 2009, já mencionada anteriormente;
- b. ICA 174-1 - Controle Interno nas Unidades Gestoras, aprovada pela Portaria nº 19/SEFA, de 09 de abril de 2007: tem por finalidade orientar e padronizar a execução dos procedimentos referentes às ações de controle interno nas Unidades Gestoras do COMAER<sup>46</sup>;
- c. RCA 12-1 - Regulamento de Administração da Aeronáutica (RADA), aprovado pela Portaria nº 1.275/GC3, de 09 de dezembro de 2004: tem por finalidade estabelecer normas e procedimentos para a administração das organizações do COMAER, disciplinar as atribuições e definir as responsabilidades dos Agentes da Administração ou Agentes Públicos<sup>47</sup> e demais detentores de bens e valores públicos a cargo da Administração Direta do COMAER<sup>48</sup>; e

---

<sup>46</sup> A Instrução do Comando da Aeronáutica - ICA trata-se da publicação destinada a divulgar regras, preceitos, critérios, programas de trabalho, recomendações e procedimentos diversos, de caráter determinativo e diretivo, visando a facilitar, de maneira inequívoca, a aplicação de leis, decretos, portarias e regulamentos (Item 2.3.1.3 da ICA 5-1 - Confecção, Controle e Numeração de Publicações, aprovada pela Portaria nº 82 /5EM, de 12 de maio de 2004).

<sup>47</sup> O Agente da Administração ou Agente Público é toda pessoa que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, algum mandato, cargo, emprego ou função no COMAER (art. 2.º, III, RCA 12-1 - Regulamento de Administração da Aeronáutica - RADA, aprovado pela Portaria nº 1.275/GC3, de 09 de dezembro de 2004).

<sup>48</sup> O Regulamento do Comando da Aeronáutica - RCA consiste na publicação que dispõe sobre a execução de leis ou de decretos, estabelecendo preceitos de administração e demais atividades gerais do COMAER. Também é utilizado para a divulgação, na íntegra, de leis e decretos que, por sua importância e necessidade de alcance, devem ser de amplo conhecimento no âmbito do Comando da Aeronáutica (Item da 2.3.1.3 da ICA 5-1 - Confecção, Controle e Numeração de Publicações, aprovada pela Portaria nº 82 /5EM, de 12 de maio de 2004).

- d. MCA 172-3 - Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica, aprovado pela Portaria nº 14/SUCONT, de 13 de outubro de 2010: concebido com o objetivo de reunir, em um único documento, continuamente atualizado e disponível para consulta eletrônica, todas orientações de caráter normativo, oriundas da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica, sobre procedimentos de execução orçamentária, financeira e patrimonial aplicáveis às UG do COMAER, sediadas no país e no exterior.

Embora a NSCA 174-1/2009 encontre-se desatualizada, como visto anteriormente, merece destaque o fato dela discorrer, mesmo que brevemente, sobre as competências do ACI, enquanto “elemento executivo” do SISCONI, conforme segue:

- 3.3.1 Realizar o acompanhamento da gestão na UG, de acordo com a legislação e as normas em vigor, e em cumprimento às orientações emanadas do órgão central do Sistema.
- 3.3.2 Coordenar a realização dos exames de auditoria interna na UG.
- 3.3.3 Propor à SEFA sugestões que visem ao aperfeiçoamento do SISCONI.
- 3.3.4 Aperfeiçoar o perfil técnico-profissional do pessoal militar e civil envolvido com as atividades do SISCONI.

Importante notar que, quando da edição da NSCA 174-1/2009, em virtude das ações de controle do SCIPEF, no âmbito do COMAER, ainda encontrarem-se sob responsabilidade da SEFA, mesmo órgão central do SAFF e do SCF, o âmbito das atribuições do ACI, além de incluir a coordenação das atividades de auditoria interna, também estendeu-se, de forma bastante alargada, ao “acompanhamento da gestão” na UG, o que abrange não só as diretivas do SCIPEF mas toda a legislação em vigor, demonstrando, já neste ponto, uma aproximação de sua atuação ao que vem sendo recomendado ao controle interno organizacional, conforme estudado no Capítulo 2.

Embora fosse de se esperar que tal abertura, quando da reedição da NSCA 174-1, também fosse direcionada apenas às ações de controle preconizadas pelo SCIPEF, ou seja, focadas nas ações fiscalizatórias, a análise da minuta de sua próxima versão, disponibilizada pelo CENCIAR para efeito dos estudos realizados nesta dissertação, demonstrou que se pretende que esta premissa seja mantida, ao propor as seguintes competências ao ACI:

- a. realizar o acompanhamento da gestão na UG, de acordo com a legislação e as normas vigentes, e em cumprimento às orientações emanadas do Órgão Central;

- b. coordenar a realização dos exames de auditoria interna na UG, de acordo com orientação específica do Órgão Central;
- c. propor ao Órgão Central, por meio do seu Elo Regional, sugestões que visem ao aperfeiçoamento do SISCONI;
- d. propor, ao Órgão Central, treinamentos necessários ao aperfeiçoamento do perfil técnico-profissional do pessoal militar e civil envolvido com as atividades do SISCONI no âmbito local;
- e. cumprir as demais atribuições determinadas pelo Órgão Central.

Cumpram-se ressaltar que a minuta da próxima versão da NSCA 174-1 também passa a incluir dispositivos que procuram assegurar condições mínimas de funcionamento aos Elos do SISCONI, orientando sobre a constituição de seu pessoal (chefe, dois encarregados e quatro auxiliares), enfatizando a necessidade de que sejam habilitados para a realização das tarefas do Sistema sob sua responsabilidade, bem como de possuírem a experiência profissional suficiente ao seu desempenho. A NSCA também orienta quanto à infraestrutura dos Elos, abrangendo o dimensionamento e adequação tecnológica das dependências, instalações e mobiliário, além da segurança dos sistemas informatizados e documentos que são mantidos em seus arquivos. Todavia, tais disposições, mesmo que aprovadas, consistem em simples recomendações, uma vez que os Elos do Sistema continuam subordinados administrativamente às Organizações Militares em cuja estrutura estão inseridos.

Até aqui, a investigação realizada sobre a legislação que regula a estruturação e funcionamento do SISCONI, enquanto um subsistema do SCIPEF atuando dentro do COMAER, tem apontado para um alinhamento com as diretrizes estabelecidas pela regulamentação do SCIPEF, embora já tenham sido percebidas algumas discrepâncias, como a relativa ao posicionamento de seus Elos Regionais no organograma de respectivo COMAR.

Passando-se à análise da ICA 174-1/2007, observa-se que sua primeira versão foi aprovada pela Portaria nº 271/SEFA, de 18 de dezembro de 1998, adotando a denominação IMA 173-1 - Controle Interno nas Unidades Gestoras, ainda no então MAER, tendo sido atualizada e reeditada em 2000 e 2001, quando recebeu a sigla ICA 173-1, e finalmente chegando à versão atual em 2007. Sua origem, portanto, encontra suas raízes no SCIPE, estabelecido pela MP nº 480/1994, precursor do atual SCIPEF, período em que ainda englobava os sistemas de administração financeira e de contabilidade federais, cenário que somente começou a se alterar a partir da emancipação do SAFF e do SCF, por meio da MP nº 1.893-67/1999, como estudado no Capítulo anterior.

Os fatores relacionados à época em que a ICA 174-1 foi inicialmente concebida e à continuidade da permanência do SISCONI na SEFA, mesmo órgão central dos sistemas de

administração financeira e de contabilidade no âmbito do COMAER, permitiram que a ICA 174-1/2007, embora ainda bastante focada nas ações de auditoria interna realizadas pela própria UG, bem como no apoio a ser prestado às eventuais auditorias externas realizadas pelo TCU e pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, estabelecesse dispositivos capazes de abranger as principais áreas atuação do controle interno organizacional e se estendesse aos principais setores<sup>49</sup> responsáveis pela gestão de bens e valores em uma UG.

Entre os mecanismos criados para o fortalecimento das atividades de auditoria interna destacam-se as Listas de Verificação (Anexos B ao Q, da ICA 174-1/2009) listadas abaixo, que se trata de um rol não exaustivo, pois permite a sua adaptação a outros setores porventura julgados relevantes pela UG, relacionando todos os aspectos importantes a serem verificados quando de sua realização nos setores designados, levadas a cabo por Comissões especialmente designadas pelo Agente Diretor, procedidas periodicamente (pelo menos uma vez ao ano) e cujas atividades são coordenadas e recomendações são acompanhadas pelo ACI:

- Anexo B - Lista de verificação nº 1 - direção e controle interno;
- Anexo C - Lista de verificação nº 2 - farmácia;
- Anexo D - Lista de verificação nº 3 - faturamento hospitalar;
- Anexo E - Lista de verificação nº 4 - finanças;
- Anexo F - Lista de verificação nº 5 - licitações e contratos;
- Anexo G - Lista de verificação nº 6 - material de intendência;
- Anexo H - Lista de verificação nº 7 - patrimônio imóvel;
- Anexo I - Lista de verificação nº 8 - pessoal;
- Anexo J - Lista de verificação nº 9 - prefeitura;
- Anexo L - Lista de verificação nº 10 - reembolsável;
- Anexo M- Lista de verificação nº 11 - registro patrimonial;
- Anexo N - Lista de verificação nº 12 - seção comercial;
- Anexo O - Lista de verificação nº 13 - subsistência;
- Anexo P - Lista de verificação nº 14 - material aeronáutico;
- Anexo Q - Lista de verificação nº 15 - transporte.

Observa-se, porém, que a auditoria interna regulamentada pela ICA 174-1/2009, embora faça parte do aparato do controle interno do COMAER, não se confunde com as ações de controle interno do SCIPEF promovidas pelo CENCIAR, uma vez que são realizadas por iniciativa e com o pessoal da própria UG, como parte de um sistema de controle interno próprio, implementado com o intuito de apoiar sua gestão no cumprimento dos objetivos organizacionais.

---

<sup>49</sup> Considerando que todos os setores existentes em uma Unidade Gestora acabam, em última instância, gerindo bens e valores, uma vez que, no mínimo, estarão consumindo homem/hora de trabalho, mesmo seu alcance sendo bastante amplo, a ICA 174-1 não seria capaz de abranger a todas as possibilidades.

Em seguida, a ICA 174-1/2009 apresenta uma sequência de prescrições de controle interno a serem observadas pelos gestores dos setores acima elencados, acompanhadas da necessidade da elaboração de 32 modelos de planilhas, gráficos e demonstrativos (Anexos R a BBB), conforme a respectiva área de atuação, e que devem ser apresentados por ocasião da prestação de contas mensal da UG, após conferência e análise do ACI, com a finalidade de assessorar o Agente Diretor. Estes formulários-padrão englobam os mais diversos assuntos relacionados à gestão da UG, indo desde o controle de seus consumos, demandas e dispêndios, como os de água e esgoto ou os da sua frota de viaturas, até o controle do orçamento, dos processos administrativos<sup>50</sup>, da arrecadação de receitas e dos contratos administrativos celebrados, ao controle de seu pessoal (comissões em atividade, delegações de competência, assunção de cargos e funções, etc.).

Especial atenção foi reservada pela ICA 174-1/2009 às ações de controle interno voltadas à conferência da folha de pagamento do pessoal vinculado a UG, cotejando os direitos publicados em seu boletim interno com os valores realmente pagos em contracheque, e à verificação da conformidade dos lançamentos registrados no SIAFI com a documentação comprobatória que lhes dão suporte.

Mesmo sendo uma rápida referência, a ICA 174-1/2009 determina ainda que o ACI deve conferir todos os balanços, balancetes, mapas, inventários, minutas de editais, contratos, cartas-contrato ou outros documentos hábeis, bem como os Processos Administrativos de Gestão (PAG)<sup>51</sup>, sob os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, antes de surtirem os seus efeitos.

Outro ponto abordado pela ICA 174-1/2009, que merece destaque, trata-se da breve referência que faz às providências basilares da Administração em uma UG, como a obrigatoriedade de elaborar o Programa de Trabalho da Unidade Gestora (PTUG), documento editado anualmente e que estabelece os objetivos a serem alcançados pela UG, levando-se em consideração os recursos disponíveis (orçamentários, materiais, humanos e tecnológicos).

No entanto, a ICA 174-1/2009 limita-se à assertiva de que o PTUG permitirá a avaliação da gestão dos recursos sob responsabilidade da UG quanto à economicidade, eficiência e eficácia, deixando assim de regulamentar vários preceitos do controle interno organizacional voltados ao acompanhamento das operações da UG.

---

<sup>50</sup> O Processo Administrativo, tecnicamente e em sentido amplo, é o conjunto de medidas praticadas com ordem e cronologia necessárias ao registro dos atos da Administração Pública, a fim de produzir uma decisão de natureza administrativa (art. 2.º, XLV, RCA 12-1/2004).

<sup>51</sup> O Processo Administrativo de Gestão - PAG consiste na reunião cronológica das peças processuais que compõem o processo administrativo, a partir daquela inicial, que o originou, até o índice, com todas as folhas rubricadas e numeradas em ordem crescente a partir da capa, esta com indicações relativas a sua numeração, ao assunto, ao interessado e à data de abertura (art. 2.º, XLVI, RCA 12-1/2004). De acordo com o Item 2.3.55, do MCA 172-3/2010, o PAG é o instrumento utilizado pela gestão da UG para organizar e disciplinar o trâmite interno da documentação referente a sua execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Ainda com o intuito de orientar a Administração de uma UG, a ICA 174-1/2009 passa a estabelecer algumas orientações de caráter geral para o funcionamento de seus diversos setores e atividades, abordando as instalações necessárias, os cuidados com a escrituração, equipamentos e programas de computador, e procedimentos para a gestão dos bens patrimoniais sob sua responsabilidade, bem como várias atribuições específicas, relativas a ações de controle a serem realizadas por alguns gestores da UG, como a necessidade prévia de se “abrir” a Ordem de Serviço, documento hábil para a autorização e registro dos serviços a serem realizados.

A ICA 174-1/2009 define que competem ao ACI as atribuições pertinentes à administração em geral, ao controle do patrimônio e às responsabilidades estabelecidas no RCA 12-1/2004, bem como as atribuições específicas expressas em leis, regulamentos, normas e instruções em vigor, permitindo, contudo, que o ACI delegue parte de suas competências a seus subordinados (oficial ou servidor civil assemelhado) e aos chefes diretos dos Agentes Executores (gestores).

Por fim, a ICA 174-1/2009 passa a regulamentar algumas premissas relativas ao próprio ACI, e em seu Item 1.2.1 assim o conceitua:

[...] Agente da Administração ou Agente Público especialmente designado pelo Comandante, Chefe ou Diretor da Organização Militar (OM) para verificação, avaliação e certificação dos atos e fatos executados pela Administração, observando os princípios constitucionais basilares que norteiam a Administração Pública.<sup>52</sup>

Importante notar o fato da pessoa que exerce a função de ACI ser escolhida diretamente pelo Agente Diretor da UG. Esta disposição, embora esteja em sintonia com o papel de auxiliar a gestão da UG no alcance dos objetivos organizacionais, acaba por limitar a possibilidade de seleção, uma vez que seu âmbito de escolha se restringe ao pessoal da própria UG, que nem sempre possui em suas fileiras um indivíduo que reúna as competências profissionais necessárias ao pleno gerenciamento da atuação do controle interno, conforme recomendado pela minuta da NSCA 174-1 analisada acima, ou mesmo, pela IN SFCI nº 01/2001, como analisado no Capítulo anterior.

Para ser capaz de exercer todas as competências de controle que lhe são atribuídas, o ACI deve ser apoiado por uma equipe de analistas reunidos em um setor sob a bandeira do controle interno, denominado pela referida ICA de Assessoria ou Seção de

---

<sup>52</sup> Ato Administrativo é toda a manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir ou declarar direitos, impor obrigações aos administrados ou a si própria, respeitados os princípios legais. São requisitos do ato administrativo: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Fato Administrativo é toda a realização material da Administração, em cumprimento a algum ato administrativo.

Controle Interno, a qual deve chefiar, e que precisa constar do RICA da UG e possuir uma NPA própria que descreva, detalhadamente, suas atribuições. Importante ressaltar, que, em virtude do pessoal lotado nos setores de controle interno das UG também ser proveniente de seu próprio efetivo, volta a se repetir o problema referente à seleção dos indivíduos com os atributos profissionais adequados.

A próxima norma de caráter geral a dar embasamento às ações de controle interno das UG do COMAER, levada em consideração nesta pesquisa, trata-se do RCA 12-1/2004, mais conhecido como RADA, que teve sua primeira edição aprovada por meio do Decreto nº 72.086, de 13 de abril 1973, quando o extinto Agente Fiscalizador ainda era o responsável pelas ações de controle no âmbito da UG.

Desde então o RADA/2004 foi reeditado várias vezes (1984, 1996, 2003 e 2004) e tem mantido, basicamente, a mesma estrutura (Partes, Títulos, Capítulos e Seções) de sua versão inicial, estabelecendo normas e procedimentos para a administração das organizações do COMAER, disciplinando as atribuições e definindo as responsabilidades dos Agentes da Administração ou Agentes Públicos e demais detentores de bens e valores públicos sob sua jurisdição. O RADA/2004, portanto, não tem por objetivo regulamentar o controle interno no COMAER e sim, a sua Administração Pública.

A regulamentação do RADA compreende a definição de competências aos dirigentes das Unidades Administrativas, ACI e gestores (de Finanças, de Licitações, de Material, de Imóveis, de Imóveis Residenciais, de Registro, de Recursos Humanos e outros julgados importantes) da UG, bem como de atribuições específicas relativas às seguintes situações enfrentadas por sua Administração: delegação de competência, substituição de Agentes, administração dos bens patrimoniais (incluindo a entrega, recebimento, remessa, inclusão, exclusão, alienação e conservação de bens móveis), administração dos recursos orçamentários e financeiros (incluindo as despesas, licitações e contratos, e pagamentos), escrituração dos diversos setores e sistemas e reuniões da administração (prestações de contas mensais e a tomada de contas anual). E termina por discorrer sobre diversos conceitos e consequências relacionados à responsabilidade dos Agentes da Administração ou Agentes Públicos face às competências que lhes são atribuídas pelo aparato legal e normativo vigente.

O RADA esclarece, em seu art. 11.º, que o controle das atividades da Administração no COMAER será exercido, em todos os níveis de sua atuação, em conformidade com o disposto nas leis, regulamentos ou normas pertinentes. Ao abordar as competências que cabem ao ACI, o RADA esclarece de imediato que suas ações

compreendem o assessoramento aos dirigentes da UG (o Comandante<sup>53</sup>, o Agente Diretor e o Ordenador de Despesas<sup>54</sup>), no sentido de comprovar, à luz da legislação em vigor, a formalidade, a legalidade, a correção contábil e a veracidade dos controles existentes.

Para tanto, essencialmente, o RADA definiu ao ACI, auxiliado por sua equipe, as seguintes incumbências:

- a. formular procedimentos administrativos que conduzam a controles efetivos, propondo normas internas necessárias ao funcionamento dos serviços dos diversos setores e, inclusive, alterações do RICA da UG;
- b. orientar os Agentes da Administração ou Agentes Públicos, objetivando maior eficiência nos serviços da UG;
- c. inspecionar os serviços administrativos da UGE, conforme a legislação e instruções pertinentes;
- d. providenciar a abertura, fiscalizar o andamento, conferir e analisar todos os processos administrativos da UG, em especial os relacionados às contratações de serviços, às compras de materiais, à movimentação ou alteração patrimonial (bens imóveis, móveis e intangíveis), à apropriação de receitas e ao pagamento de pessoal, inclusive no que se refere à autuação de toda a documentação comprobatória, conforme a legislação em vigor;
- e. supervisionar a conservação, integridade e movimentação do patrimônio sob responsabilidade da UG, bem como a execução dos contratos e convênios administrativos e dos recebimentos de materiais e serviços pela UG;
- f. conferir e analisar todos os demonstrativos, relatórios e balancetes relacionados à gestão dos diversos setores e apresentados por seus respectivos gestores responsáveis, por ocasião da Prestação de Contas mensal da UG ou quando das transmissões e assunções de cargo ou função;
- g. conferir a exatidão, correção contábil, formalidade, fidedignidade, legitimidade e legalidade de toda a documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos constantes dos processos administrativos da UG,

---

<sup>53</sup> Comandante é uma designação genérica, equivalente a Chefe, Diretor ou outra denominação, dada a militar que, investido de autoridade legal, for responsável pela administração, emprego, instrução e disciplina de uma OM. É a autoridade máxima da OM, a quem incumbe corresponder-se, diretamente, com autoridades militares e civis sobre assuntos de sua alçada, observando-se o seguinte: a) se estiver no exercício da direção integral das atividades administrativas da UG, a autoridade referida neste inciso denomina-se, também, Agente Diretor; e b) se intitulará, também, Ordenador de Despesas, quando estiver na função de direção das atividades de administração orçamentária, financeira e patrimonial na UG (art. 2.º, XV, RCA 12-1/2004).

<sup>54</sup> Ordenador de Despesas é todo Agente da Administração ou Agente Público que exerce a função de direção das atividades de administração orçamentária, financeira e patrimonial na UG (art. 2.º, XLI, RCA 12-1/2004).

incluindo os processos referentes às prestação de contas mensais dos gestores e da própria Unidade;

- h. proceder, diariamente, à verificação da conformidade dos registros efetuados no SIAFI pelos diversos operadores cadastrados pela UG, confrontando-os com os documentos originais que lhes deram causa;
- i. organizar e coordenar as ações necessárias à convocação, realização, registro e divulgação da Reunião da Administração da UG, realizada objetivando a prestação de contas mensal de seus diversos gestores, e com base na documentação recebida, elaborar o processo mensal de prestação de contas da UG;
- j. elaborar o programa de visitas de inspeção aos diversos setores da UG, com vistas à realização da auditoria interna; e
- k. dar imediato conhecimento ao Agente Diretor e / ou Ordenador de Despesas da UG de quaisquer irregularidades verificadas no exercício de suas competências.

Como se depreende do resumo apresentado, a abrangência das atribuições que foram cometidas ao ACI pelo RADA é tamanha que é possível afirmar que nenhum aspecto da administração de uma UG, que tenha algum reflexo significativo sobre sua execução orçamentária, financeira e patrimonial, deixou de ser abrangido.

Outro ponto relevante do RADA revela-se quando determina que o Agente Diretor elabore o PTUG e, mais adiante, estabelece que a Tomada de Contas Anual da UG deve conter dados e informações pertinentes aos atos de gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e à guarda de bens e valores públicos, e evidenciar os resultados da gestão durante um exercício, mediante confronto do PTUG com os recursos financeiros programados e utilizados e, também, com os dados ou informações sobre a execução física. Porém, o RADA deixa de estabelecer critérios de controle interno para o acompanhamento da evolução do PTUG ao longo do exercício financeiro, deixando, assim, de o assistir continuamente no decorrer das operações da UG como um todo.

Apesar de também não ter por objeto explícito o estabelecimento de competências para o SISCONI ou para o ACI das UG do COMAER, o MCA 172-3 - Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica, merece destaque, pois, além de ser um manual atualizado continuamente e disponibilizado para consulta digital *on line*, o que lhe confere extrema celeridade na adaptação às alterações causadas pela constante evolução da legislação, também, em sintonia com o conceito segundo o qual o controle constitui-se em uma das quatro funções da Administração, estudado no Capítulo 2, estabelece

ao longo de seu texto várias ações de controle a serem desempenhadas pelo ACI. Tais atribuições, embora não estejam presentes em todos os seus módulos, encontram-se especialmente materializadas em seu Módulo 13 - Prestação de Contas.

Mesmo sem possuir relação direta com a prestação de contas da UG, o MCA 172-3/2010 aproveita este módulo para estabelecer uma extensa regulamentação referente aos PAG que correm em uma UG. Começa determinando que deverá ser conferido pelo ACI em todas as suas fases e avança esmiuçando todos os documentos que deverão compor cada tipo de PAG que pode ser aberto para a execução orçamentária, financeira e patrimonial das UG.

Num segundo momento, o Módulo 13 passa a elencar todos os documentos que deverão compor a prestação de contas das UG, em conformidade com os modelos de relatórios, demonstrativos e balanços contábeis que apresenta, bem como naqueles estabelecidos no Módulo 7 - Execução Patrimonial, no Módulo 8 - Suprimento de Fundos e no Módulo 14 - Encerramento do Exercício (que também inclui o modelo do Relatório de Gestão da UG), todos do MAC 172-3/2010, a serem elaborados mensalmente pelos respectivos gestores, conferidos pelo ACI e aprovados pelo Agente Diretor da UG.

Portanto, em que pese estar voltada, em seu âmago, ao estabelecimento de normas atinentes à execução e comprovação dos atos e fatos administrativos relativos à execução orçamentária, financeira e patrimonial, tendo como principal fonte de informações os registros contábeis lançados no SIAFI, o MCA 172-3/2010 inclui alguns dispositivos que alcançam outros aspectos da dimensão controle, como a determinação de que os processos relativos às auditorias internas realizados pela UG sejam remetidos ao CENCIAR ao final de cada ano.

Ao concluir-se a análise das normas identificadas como as mais importantes para o estabelecimento das diretrizes de funcionamento do controle interno das UG do COMAER, percebe-se que a missão do ACI, quando analisado em termos mais amplos, ou seja, como um elemento do controle interno organizacional do COMAER, vai muito além daquela pretendida pelo SISCONI, uma vez que, em conjunto, conseguem conceber a atuação do ACI como uma parte integrante das atividades e processos levados a cabo pela gestão de sua UG.

Contudo, considerando que a investigação das ações de controle regulamentadas para atuação do CENCIAR alinharam-se ao que prescreve o SCIPEF, estando, assim, adstritas às atividades de fiscalização e auditoria, como visto na Seção anterior deste Capítulo, resta saber se o sistema de controle interno organizacional do COMAER, quando analisado de modo abrangente, isto é, não se restringindo apenas ao SISCONI, demonstra ser capaz de atender aos pressupostos apresentados nas Tabelas 1 e 2, elaboradas em conformidade com os modelos conceituais propostos pelas entidades estudadas no Capítulo 2, sob a perspectiva de suas Unidades Gestoras.

Antes de iniciar esta avaliação cumpre salientar que o fato de, eventualmente, não vir a ser constatada alguma conformidade do sistema de controle interno normatizado para funcionamento nas UG do COMAER, por meio dos Elos Executivos do SISCONI, face aos modelos do sistema de controle interno organizacional preconizados pelas entidades estudadas no Capítulo 2, não significa dizer que tal aspecto do controle não exista, uma vez que pode estar regulamentado, mesmo que de forma não integrada, por outra legislação ou sistema não alcançado pela presente pesquisa.

Para tal intento, primeiramente, utilizou-se a Tabela 1 - Principais Elementos Formadores do Conceito de Controle Interno Organizacional, apresentada no Capítulo 2, verificando a conformidade dos preceitos normativos estabelecidos para a atuação do ACI das UG do COMAR quando confrontada com a estrutura conceitual do sistema de controle interno organizacional, de acordo com a Tabela 8.

**Tabela 8. Verificação da conformidade da estrutura normativa do controle Interno voltado as Unidades Gestoras do COMAER com os principais elementos formadores do conceito de Controle Interno Organizacional**

Item	Elemento Formador do Conceito de Controle Interno Organizacional	Norma do Comando da Aeronáutica			
		NSMA 174-1	ICA 174-1	RDA 12-1	MCA 172-3
1	É um sistema ou processo integrado.	X	X		X
2	É estabelecido, gerido e mantido pelos dirigentes, pela gestão e pelo pessoal em geral da organização.			X	X
3	Apoia o exercício de todos os cargos, funções e processos de trabalho,		X	X	
	em todos os níveis da organização.				
4	Age de forma preventiva, anterior ou concomitante à ação administrativa,		X	X	X
	ou corretiva, posterior a sua execução.	X	X	X	X
Item	Elemento Formador do Conceito de Controle Interno Organizacional	Norma do Comando da Aeronáutica			
		NSMA 174-1	ICA 174-1	RDA 12-1	MCA 172-3
5	Abrange o ambiente de controle,			X	
	a avaliação de risco				
	e as atividades de controle,		X	X	X
	de informação e comunicação e		X	X	X
	de monitoramento.		X		
6	Atua de forma a conquistar os objetivos do controle interno.	(Conferir Tabela 9)			
7	Procura fornecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos organizacionais.	X	X	X	X

Complementando a Tabela 8, analisa-se separadamente a aderência das disposições contidas nas legislações de controle interno selecionadas, sob o ponto de vista da UG, aos objetivos do controle interno organizacional estabelecidos na Tabela 2 do Capítulo 2, conforme Tabela 9.

**Tabela 9. Verificação da conformidade dos objetivos das normas de controle interno voltadas as Unidades Gestoras do COMAER com os objetivos do controle interno organizacional**

Item	Objetivo do Controle Interno	Norma do Comando da Aeronáutica			
		NSCA 174-1	ICA 174-1	RCA 12-1	MCA 172-3
<b>1</b>	<b>Execução das operações</b>		X	X	X
1.1	Eficácia e Eficiência		X	X	X
1.2	Ordem, Economia e Ética		X	X	
<b>2</b>	<b>Proteção dos Ativos</b>		X	X	X
<b>3</b>	<b>Gestão dos Passivos</b>		X	X	X
<b>4</b>	<b>Proteção dos Sistemas de TI</b>		X	X	X
<b>5</b>	<b>Confiabilidade dos Relatórios</b>	X	X	X	X
5.1	Relatórios Internos		X	X	X
5.2	Relatórios Externos	X	X	X	X
<b>6</b>	<b>Conformidade</b>	X	X	X	X
6.1	Leis e Regulamentos	X	X	X	X
6.2	Políticas / Diretrizes Internas		X	X	

Os resultados apresentados por meio das Tabelas 8 e 9 permitem inferir que o COMAER, sob a ótica das instituições estudadas no Capítulo 2, adequa-se parcialmente aos pressupostos conceituais e aos objetivos do controle interno organizacional.

Porém, o exame da legislação de controle interno do COMAER levado a efeito demonstrou sua inconformidade no tocante aos seguintes aspectos:

- a. Sistema ou processo integrado: embora se estruture sob a forma de sistema, no que concerne ao SISCONI, acaba tendo que ser complementado pela legislação de outros sistemas, como os relativos à execução orçamentária, financeira e patrimonial contabilizada no SIAFI, que atuam de forma autônoma; assim, partindo-se do entendimento comum de que um sistema é um conjunto organizado e integrado de elementos com um objetivo comum, verifica-se que não há evidências de que exista um sistema integrado de controle interno organizacional, nos moldes estipulados pelos modelos

estudados no Capítulo 2, voltado a fornecer à gestão das UG do COMAER uma segurança razoável no cumprimento de seus objetivos organizacionais;

- b. Apoio ao exercício de todos os cargos, funções e processos de trabalho, em todos os níveis da UG: as normas expedidas sob a bandeira do SISCONI, devido à metodologia adotada pelo SCIPEF, têm como foco principal as ações de fiscalização, em especial de auditorias internas, dedicadas à avaliação da execução dos programas de governo e do desempenho da gestão das UG, com ênfase nos aspectos financeiros e contábeis. As demais normas, já com um enfoque de controle interno mais abrangente, voltado à administração do COMAER, a exemplo do RADA e do MCA 172-3, englobam, basicamente, os setores diretamente ligados à execução orçamentária, financeira e patrimonial, deixando de abranger os níveis da UG relacionados à coordenação de suas operações (intermediários, situados entre os dirigentes da UG e os gestores), e as áreas ligadas a outras operações, como as relativas à administração de pessoal;
- c. Avaliação de risco: em nenhuma das legislações analisadas foi encontrada qualquer referência à identificação e avaliação dos riscos aos quais a gestão da UG está sujeita no transcurso de suas operações, com o objetivo de verificar se os controles internos implementados suportam os riscos existentes;
- d. Atividades de monitoramento: apesar de possuírem dispositivos direcionados ao acompanhamento das medidas corretivas apontadas pelas auditorias internas que são realizadas, as normas analisadas não estabelecem qualquer regulamentação voltada especificamente à avaliação e monitoramento da adequação dos controles internos implementados pela UG ou da alteração dos riscos aos quais encontra-se exposta a sua gestão;
- e. Conformidade com as políticas e diretrizes internas: os poucos dispositivos que abrangem este objetivo do controle interno referem-se ao PTUG, principal documento elaborado pela UG para orientar suas ações administrativas visando a alcançar seus objetivos organizacionais ao longo do exercício financeiro; mesmo neste caso, o PTUG é apenas superficialmente mencionado no RADA e na ICA 174-1/2009, não havendo nas normas estudadas qualquer regulamentação que o vincule às operações da UG ou que estabeleça critérios específicos para sua elaboração e para o acompanhamento de sua execução pelo controle interno.

Percebe-se, portanto, que uma parcela considerável dos pressupostos conceituais defendidos pelas instituições estudadas no Capítulo 2, relativos ao sistema de controle interno implementado pelo COMAER, órgão tomado como amostra entre as macroentidades que compõem o Governo Federal, conforme disposto no Capítulo 3, não consegue ser contemplada pela regulamentação estabelecida pelo SISCONI, mesmo quando considerado em conjunto com os controles estabelecidos para a sua Administração Pública ou devido a necessidade de regular a atividade de outros macrosistemas governamentais, como o SCF ou o SAFF, embora reconhecendo que estas normas complementares atenuam os potenciais efeitos danosos que podem ser resultantes desta situação.

A análise dos resultados desta pesquisa documental permite concluir que, segundo os modelos defendidos pelas instituições estudadas no Capítulo 2, o sistema de controle interno concebido e implementado pelo PEF não demonstrou ser suficiente para contribuir de forma efetiva na construção de sistemas adequados de controle interno por suas macroentidades, como os Ministérios, ou seja, de sistemas que possam ser considerados plenamente capazes de fornecer uma garantia razoável na conquista de seus objetivos.

Diante dos resultados obtidos e da conclusão a que se chegou com sua análise, resta investigar qual é o grau de conformidade dos sistemas de controle interno em funcionamento nas unidades administrativas do Governo Federal, segundo as percepções dos Agentes da Administração ou Agentes Públicos responsáveis pelo seu gerenciamento e coordenação, aos modelos de sistema de controle interno sustentados pelas instituições estudadas no Capítulo 2.

### **5.3. As Percepções dos Agentes de Controle Interno**

Conforme descrito no Capítulo 3, o levantamento planejado para cumprir o objetivo específico desta etapa da pesquisa foi procedido por meio de um questionário (Apêndice A), que foi distribuído por via eletrônica (e-mail da Internet) aos ACI das 73 UGE do COMAER selecionadas, sendo 68 plenas e 05 para atividades sistêmicas.

Deste universo de 73 Agentes de Controle Interno, responderam ao questionário 51 indivíduos, representando uma taxa de resposta de 70%. Na Tabela 10 apresenta-se a caracterização dos respondentes em função de variáveis demográficas e de variáveis relacionadas com seu nível hierárquico (posto) no COMAER.

**Tabela 10. Caracterização da amostra em termos de gênero, nível hierárquico, área de formação acadêmica e motivo para o exercício da função**

Variáveis		Frequência absoluta (N)	Frequência relativa (%)
<b>Gênero</b>	Masculino	45	88,2
	Feminino	6	11,8
<b>Nível Hierárquico</b>	Coronel	10	19,6
	Tenente-Coronel	12	23,5
	Major	13	25,5
	Capitão	13	25,5
	Primeiro-Tenente	3	5,9
	Segundo-Tenente	0	0
	Servidor Civil Equiparado	0	0
<b>Quadro</b>	Quadro de Oficiais Intendentes - QOINT	47	92,1
	Quadro de Oficiais de Comunicações - QOCOM	2	3,9
	Quadro de Oficiais Especialistas da Aeronáutica - QOEA R1	1	2,0
	Quadro de Oficiais Farmacêuticos da Aeronáutica - QOFAR	1	2,0
<b>Motivo pelo qual exerce a função de ACI</b>	Já estar a frente desta função e o atual Comando, Chefia ou Direção da UG ter decidido manter o mesmo <i>status quo</i>	9	17,6
	Transferência do ACI anterior para outra organização, que acarretou na sua escolha pelo Comando, Chefia ou Direção da UG e em sua mudança de área (Esquadrão, Seção, etc) dentro da própria UG	12	23,5
	Substituição do ACI anterior por decisão do Comando, Chefia ou Direção da UG, que acarretou em sua mudança de área dentro da própria UG	11	21,6
	Convite do Comando, Chefia ou Direção, que acarretou a sua transferência por necessidade do serviço para a sua atual UG	7	13,7
	Outra	12	23,5

*Legenda:* UG – Unidade Gestora; ACI – Agente de Controle Interno.

Buscando demonstrar indícios relativos às competências profissionais dos ACI que responderam ao questionário, esta análise volta-se a sua posição hierárquica na Instituição, que pode sinalizar para um provável acúmulo de experiência profissional, e também a sua formação básica ou especialidade no COMAER, que, de forma semelhante, pode indicar um domínio sobre as habilidades técnicas necessárias a sua atuação à frente das ações de controle interno em sua UGE.

Com base na Tabela 10, verifica-se que cerca de 70% dos ACI ocupavam um posto de Major ou superior (Tenente-Coronel ou Coronel), indicando já deterem uma considerável vivência profissional, uma vez que, para atingir este nível hierárquico, devem somar desde sua formação acadêmica, no mínimo, 13 anos de serviço (no caso dos maiores), dos quais cerca de 1,5 anos dedicados exclusivamente a sua capacitação (Curso de

Aperfeiçoamento de Oficiais) e especialização (Curso de Comando e Estado-Maior). Neste sentido, revelou-se que apenas 5,9% dos respondentes, todos do posto de Primeiro-Tenente, ainda se encontravam, via de regra, na fase inicial de sua carreira (do 4º ao 8º ano de serviço).

Nota-se que a maioria absoluta dos respondentes (92,1%) pertence ao Quadro de Oficiais Intendentes (conferir Tabela 10), outro fator indicativo de uma amostra provavelmente melhor capacitada tecnicamente para o exercício da função de ACI, uma vez que trata-se do Quadro de Oficiais do COMAER, formado pela Academia da Força Aérea (nível superior) para o exercício das funções da gestão pública ligadas, entre outras áreas, à execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Estes dois fatores acima analisados, e tomados em conjunto, permitem inferir que, em princípio, a grande maioria da amostra apresenta-se como detentora de uma adequada qualificação técnica e experiência profissional, pelo menos, no que se refere às atividades administrativas desempenhadas por uma entidade pública, embora esta suposição não seja suficiente, por si só, para concluir que sejam todos capazes de responder plenamente à totalidade das competências que são confiadas ao Agente da Administração ou Agente Público que atua à frente do sistema de controle interno organizacional.

Por outro lado, observou-se também que apenas cerca de 14% dos respondentes encontrava-se exercendo a função de ACI devido ao convite do Comandante, Chefe ou Diretor da UGE, que acabou acarretando sua transferência por necessidade do serviço para a atual UGE (conferir Tabela 10). Esta constatação demonstra que a capacidade de seleção do indivíduo que exercerá a função de ACI encontra-se fortemente adstrita ao âmbito do efetivo da própria UG, conforme comentado na seção anterior deste Capítulo, podendo implicar na “escolha” de indivíduos que não reúnam todas as competências profissionais e / ou motivacionais necessárias ao pleno exercício desta complexa e fundamental função de assessoramento e de apoio à gestão da UG.

Outro aspecto importante refere-se ao fato do ACI ser designado pelo Agente Diretor para estar à frente do sistema de controle interno de sua UGE e, ao mesmo tempo, ser o Elo Executivo do SISCONI e, em última análise, do próprio SCIPEF, situação esta que mereceria ser estudada em maior profundidade caso não existissem as limitações impostas para o desenvolvimento do presente trabalho, especialmente no que se refere às competências necessárias a sua atuação em ambos os sistemas e aos potenciais conflitos daí decorrentes.

Procedeu-se, também, à caracterização da amostra tendo por base a classificação das UGE às quais os respondentes pertenciam quanto a sua principal atividade-fim e quanto ao montante total de recursos do Orçamento Fiscal da União que receberam no exercício financeiro de 2012, conforme apresentado na Tabela 11.

**Tabela 11. Caracterização da amostra em termos da classificação da Unidade Gestora Executora segundo a sua principal atividade-fim e o montante de recursos recebidos do Orçamento Fiscal da União em 2012**

Item	Principal Atividade-Fim	UGE do COMAER	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1	Operacional	25	19	37,3
2	Apoio Administrativo	22	13	25,5
3	Logística e Manutenção	12	10	19,6
4	Saúde	07	05	9,8
5	Ensino e Pesquisa	07	04	7,8
Totais		73	51	100
Item	Montante de Recursos Recebidos do Orçamento de 2012 (em milhões de reais)	UGE do COMAER	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1	Até 20 (em milhões de reais)	36	27	52,9
2	Acima de 20 até 40	12	07	13,7
3	Acima de 40 até 60	08	05	9,8
4	Acima de 60 até 100	06	06	11,8
5	Acima de 100	11	06	11,8
Totais		73	51	100

*Legenda:* UGE – Unidade Gestora Executora; COMAER – Comando da Aeronáutica.

Finalizada a caracterização da amostra, o próximo passo refere-se à análise da validade e da fidelidade da ferramenta construída e utilizada para a realização do levantamento pretendido.

### 5.3.1. Análise das Propriedades Métricas do Questionário

A análise dos resultados, como explicado no Capítulo 3, foi iniciada com o estudo das propriedades métricas e da consistência interna do questionário, valendo-se do estudo de sua estrutura fatorial. O objetivo fundamental passa pela criação de uma medida global ou índice de aderência do sistema de controle interno em vigor nas UGE do COMAER face aos modelos propostos pelas instituições internacionais que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria, e pelo teste da confiabilidade da mesma.

Com o intuito de realizar a análise fatorial exploratória, verificou-se inicialmente os pré-requisitos necessários ao alcance pretendido pela análise em componentes principais, observando-se os resultados do teste de Keiser-Meier-Olkin (KMO) e do teste de esfericidade de Bartlett.

Como pode ser verificado na Tabela 12, no presente levantamento o valor de KMO foi de 0,814, podendo considerar-se ótimo de acordo com o critério de Hutcheson e Sofroniou (1999), permitindo inferir que a dimensão amostral é adequada para a prossecução da análise fatorial. Da mesma maneira, o teste de esfericidade de Bartlett demonstrou ser estatisticamente significativo, com  $p < 0,001$  (conferir Tabela 12), o que indica a existência de fortes correlações entre os itens do questionário.

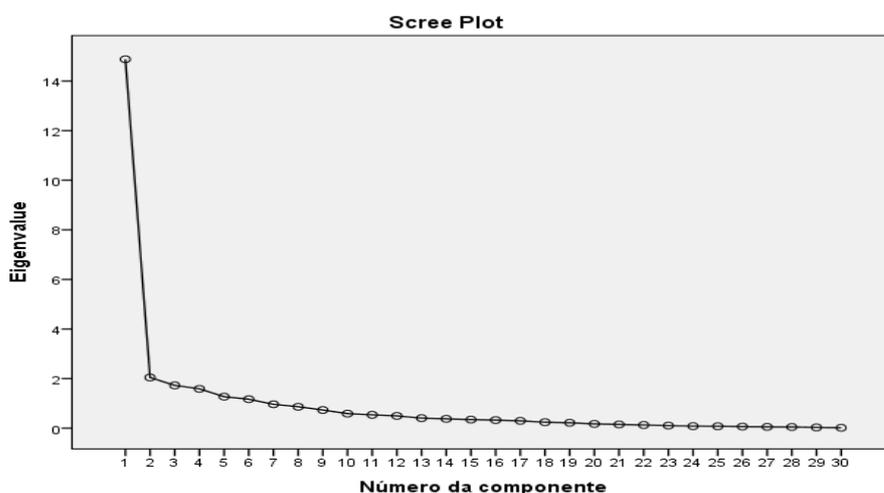
**Tabela 12. Resultados dos testes de Kaiser-Meyer-Olkin e de Esfericidade de Bartlett**

Teste realizado		Resultado
Kaiser-Meyer-Olkin		0,814
Teste de Esfericidade de Bartlett	$\chi^2$	1371,55
	Graus de liberdade	435
	$p$	<0,001

Em um segundo momento, conferidos os pressupostos, deu-se continuidade aos trabalhos com a realização da análise fatorial exploratória que, como salientado no Capítulo 3, relaciona-se com o número de fatores ou variáveis latentes a reter, podendo basear-se nos *eigenvalues* obtidos, na percentagem de variância explicada e /ou na análise do *scree plot*.

Registra-se, ainda, que as comunalidades neste estudo variaram entre 0,544 (item 07) e 0,906 (item 19), conforme apresentado na Tabela 13, sugerindo a existência de uma alta percentagem de variância comum entre os itens e um fator latente. Considerando-se a existência de 30 variáveis (itens do questionário), o fato da amostra ser inferior a 250 e que algumas comunalidades são inferiores a 0,7, decidiu-se pelo número de fatores a reter por meio da análise do *scree plot*, fundamentando-se nas orientações de Field (2009) apresentadas no Capítulo 3.

**Figura 15. Scree Plot**



Como se pode perceber pelo *scree plot* resultante da análise (conforme Figura 15), a inflexão da curva evidencia a existência de um *eigenvalue* principal, indicando que apenas um fator ou dimensão representa as variáveis em estudo.

Na Tabela 13 acima apresenta-se o valor do *eigenvalue* do fator, a porcentagem de variância dos resultados explicada e as saturações fatoriais dos itens no fator. O *eigenvalue* do fator é muito elevado (14,876), representando 49,59% de variância explicada nos resultados.

**Tabela 13. Resultados da Análise Fatorial Exploratória**

Item	Saturações fatoriais	Comunalidades	Item	Saturações fatoriais	Comunalidades
1	0,599	0,691	16	0,628	0,696
2	0,759	0,839	17	0,712	0,808
3	0,548	0,763	18	0,689	0,807
4	0,476	0,689	19	0,546	0,906
5	0,709	0,787	20	0,773	0,723
6	0,774	0,669	21	0,769	0,676
7	0,704	0,544	22	0,772	0,677
8	0,696	0,711	23	0,744	0,713
9	0,723	0,792	24	0,815	0,736
10	0,699	0,681	25	0,751	0,847
11	0,534	0,787	26	0,779	0,792
12	0,517	0,774	27	0,758	0,867
13	0,708	0,752	28	0,811	0,864
14	0,659	0,708	29	0,858	0,881
15	0,675	0,712	30	0,753	0,789
<b><i>Eigenvalue</i></b>			14,876		
<b>Porcentagem de variância explicada</b>			49,59		

É possível observar-se na Tabela 13 que as saturações fatoriais para os itens do questionário usado neste estudo variaram entre 0,48 (item 4) e 0,86 (item 29), havendo uma forte relação entre cada item e um fator comum, conforme considerações apresentadas no Capítulo 3. Depreende-se destes resultados que todos os itens representam ou se identificam com um fator comum, a aderência do controle interno organizacional em funcionamento nas UGE do COMAER.

Em suma, todos os resultados das análises realizadas legitimam a utilização do somatório dos itens do questionário como estatisticamente suficiente para representar a dimensão latente em estudo: a aderência do sistema de controle interno das UGE do COMAER aos itens do questionário (ou seja, aos itens de verificação apresentados na Tabela 1 do Capítulo 2).

Tendo em conta o alcance dos objetivos do levantamento e buscando obter uma análise mais refinada dos resultados, optou-se por utilizar não só o total relativo à adequabilidade do sistema de controle interno como um todo, mas também os 5 subtotais parciais, referentes aos cinco componentes do controle interno: ambiente de controle (AC), avaliação de risco (AR), atividades de controle (AtC), informação e comunicação (IC) e atividades de monitoramento (AM).

Quanto à análise da consistência interna do questionário, conforme se pode depreender dos resultados apresentados na Tabela 14, os coeficientes do alfa de Cronbach obtidos no levantamento são muito elevados, superando amplamente o valor mínimo de referência de 0,70. Estes resultados reforçam a qualidade das propriedades métricas do questionário e apoiam a opção pelo cálculo de diversos subtotais do questionário.

**Tabela 14. Consistência Interna do Questionário**

Item	Questionário	Número de Questões	Alfa de Cronbach
1	Ambiente de Controle	5	0,83
2	Avaliação de Risco	4	0,84
3	Atividades de Controle	6	0,83
4	Informação e Comunicação	8	0,90
5	Atividades de Monitoramento	7	0,94
6	Sistema Total	30	0,96

Os resultados positivos a que se chegou após estas análises iniciais, ao validarem o questionário utilizado para a coleta dos dados pretendidos por esta última fase da pesquisa, permitem que se possa prosseguir com o estudo das respostas apresentadas pelos ACI sobre a aderência do sistema de controle interno em funcionamento em suas respectivas UGE aos itens do questionário (ou seja, aos itens de verificação apresentados nas Tabelas 3 a 7).

### **5.3.2. Estudo das Hipóteses**

Conforme discorrido no Capítulo 3, a análise das respostas dos ACI aos itens do questionário destinou-se à confirmação ou invalidação da hipótese geral deste levantamento de campo e de suas cinco hipóteses específicas, todas formuladas para atender ao quarto objetivo específico desta dissertação.

Atendendo à hipótese geral, os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, é percebido como

adequado face aos modelos de controle interno organizacional preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria.

As hipóteses específicas HE1 a HE5 apresentam também esta proposição para cada um dos componentes do sistema de controle interno AC, AR, AtC, IC e AM.

Antes de começar com a análise dos resultados cumpre o dever de recordar que cada frequência representa um grau de aderência destinado a representar a situação em que se encontra o sistema de controle interno avaliado, podendo ser classificado como inicial (frequência 1), básico (frequência 2), moderado (frequência 3), bom (frequência 4) ou avançado (frequência 5), possibilitando ao respondente identificar o seu grau de desenvolvimento no que se refere à existência da norma que o suporta e ao alcance de sua aplicação no âmbito da gestão de sua UGE.

Os resultados obtidos com o tratamento estatístico dos dados referentes à avaliação da aderência dos sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER aos 30 itens de verificação, constituídos pelos itens do questionário, realizada por seus respectivos ACI, constam do Apêndice B, com base no qual se elaborou a Tabela 15, onde são apresentados de forma resumida.

**Tabela 15. Avaliação da Aderência dos Sistemas de Controle Interno em Funcionamento nas Unidades Gestoras Executoras do COMAER aos Itens do Questionário**

Graus de Aderência aos Itens de Avaliação		Componente (%)					Geral (%)
Classificação	Frequências	AC	AR	AtC	IC	AM	
Inicial (1)	Não prevê este critério, mas já o aplicou de modo informal e pontual em determinados eventos ou situações.	7	8	2	3	6	5
Básico (2)	Prevê o cumprimento genérico deste critério e o aplica eventualmente aos cargos, funções e processos de trabalho.	15	21	8	9	20	14
Moderado (3)	Prevê o cumprimento dos principais aspectos deste critério e o aplica regularmente aos principais cargos, funções e processos de trabalho.	33	32	25	23	31	28
Bom (4)	Prevê o cumprimento integral deste critério e o aplica sistematicamente aos principais cargos, funções e processos de trabalho.	33	27	39	38	31	34
Avançado (5)	Prevê o cumprimento integral e detalhado deste critério e o aplica sistematicamente a todos os cargos, funções e processos de trabalho significativos.	12	12	26	27	12	19

*Legenda:* AC – Atividade de Controle; AR – Avaliação de Risco; AtC – Atividades de Controle; IC – Informação e Comunicação; AM – Atividades de Monitoramento.

De acordo com a análise dos resultados apresentados pela Tabela 15, verifica-se que cerca de 81% do total geral das avaliações demonstram que os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER podem ser classificados, no mínimo, como moderado, ou seja, capazes de abranger os principais aspectos dos itens de verificação indagados e alcançando seus principais cargos, funções e processos de trabalho, e destes, 51% classificam-se como bom ou avançado. Todavia, observa-se que os demais 19% das avaliações significam que uma parte considerável dos sistemas encontra-se num estágio de aderência inicial ou básico.

Estes resultados indicam evidência que suporta a HG, segundo a qual os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, de acordo com a avaliação de seus respectivos ACI, demonstram ser em boa medida adequados aos modelos de controle interno organizacional preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria.

Passando-se à análise por componente do sistema de controle interno, ainda com fulcro na Tabela 15, percebe-se que resultados semelhantes foram obtidos para o componente AC. Assim, cerca de 78% do total das respostas dadas aos itens de verificação demonstram que os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE, no que se refere ao ambiente de controle, podem ser classificados, no mínimo, como possuindo uma aderência moderada, sendo que cerca de 45% deste total classificam-se como bom ou avançado. Também repete-se a situação relativa aos 22% restantes, que se encontram numa situação de aderência básica ou inicial.

Tais considerações possibilitam concluir que há evidência que suporta a HE1, com os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, demonstrando ser em boa medida adequados aos modelos preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, relativamente ao componente AC.

No componente AR, embora ainda haja uma predominância, cerca de 71%, de respostas aos itens de verificação que sugerem a classificação dos sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE, ao menos, como possuindo uma aderência moderada, entre os quais cerca de 39% classificam-se como bom ou avançado. Percebe-se, contudo, que a quantidade de respondentes a avaliar os itens de verificação de sua UGE com graus inicial ou básico elevou-se para aproximadamente 29%.

Diante destes resultados, conclui-se que existe evidência razoável a suportar a HE2, tendo os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, demonstrado possuírem uma adequação

moderada aos modelos preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, relativamente ao componente AR.

No que respeita ao componente AtC, os resultados revelaram que cerca de 90% do total das respostas dadas aos itens de verificação demonstram que os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE podem ser classificados, no mínimo, como possuindo uma aderência moderada, sendo que cerca de 65% deste total classificam-se como bom ou avançado. Consequentemente, apenas 10% demonstram se encontrar numa situação de aderência básica ou inicial.

Tais resultados mostram que existe uma forte evidência a suportar a HE3, com os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, demonstrado serem em larga medida adequados aos modelos preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, relativamente ao componente AtC.

No que concerne ao componente IC, novamente os resultados apresentados pela Tabela 15 revelam que 88% do total das avaliações demonstram que os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE podem ser classificados, pelo menos, como moderado, e destes, 65% classificam-se como bom ou avançado. Como consequência, somente 12% das demais avaliações dos referidos sistemas foram considerados com uma aderência inicial ou básica.

Face a tais resultados restou comprovada a existência, mais uma vez, de uma forte evidência que suporta a HE4, tendo os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, demonstrado serem bastante adequados aos modelos preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, relativamente ao componente IC.

Por fim, no domínio do componente AM, os resultados demonstram que cerca de 74% da amostra classificou os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE, no mínimo, como apresentando uma aderência moderada, dos quais cerca de 43% foi classificado como bom ou avançado. Contudo, volta a haver uma elevação da quantidade de respondentes, cerca de 26%, que perceberam o sistema de controle interno em funcionamento em suas UGE como numa situação inicial ou básica.

Os resultados apresentados pela Tabela 15 indicam haver evidência suficiente a suportar a HE5, tendo os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo a avaliação de seus respectivos ACI, demonstrado possuírem uma adequação moderada aos modelos preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, relativamente ao componente AM.

Portanto, a análise dos resultados relativos ao tratamento estatístico das respostas dos ACI ao questionário com foco na frequência relativa das frequências havidas para o funcionamento do sistema de controle interno e referentes a cada um de seus cinco componentes, permite concluir que existem evidências suficientes para confirmar tanto a HG quanto as cinco HE formuladas para este levantamento.

Em seguida, passa-se à interpretação dos resultados gerais que foram obtidos por cada item do questionário, partindo do princípio que os sistemas de controle interno das UGE consistem em partes de um todo maior, ou seja, de uma rede de sistemas de controle interno organizacional do COMAER.

Desta forma, são apresentados no Apêndice C os resultados obtidos por meio de outra perspectiva da estatística descritiva dos itens do questionário, demonstrando sua frequência relativa a cada grau de aderência (frequência da resposta), a média de seu grau de aderência e o desvio-padrão observado, em relação à referida rede de sistemas do COMAER.

Portanto, os resultados apresentados no Apêndice C representam a classificação (*ranking*) dos itens do questionário, segundo sua frequência total ou a média obtida com base na amostra. Lembrando que os itens do questionário são adaptações dos itens de verificação da adequabilidade de um sistema de controle interno organizacional, construídos com base nos modelos defendidos pelas instituições que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, conforme apresentado nas Tabelas 3 a 7 do Capítulo 2. Esta classificação objetivou demonstrar qual a situação em que se encontra cada item de verificação dos sistemas de controle interno organizacional das UGE, que formam a “rede” do COMAER, de modo a possibilitar uma análise de sua situação em função de sua posição relativa no *ranking*.

Ao analisar-se os resultados, verifica-se que a maior pontuação obtida foi 211 e a menor 147. Considerando a pontuação máxima possível de ser obtida por cada item ( $5 \times 51 = 255$ ), percebe-se que os resultados de todos os itens se encontram no intervalo entre 57% e 83% deste valor, o que permite deduzir que mesmo aqueles que se encontram no limite inferior demonstram, ao menos, possuírem uma adequabilidade razoável aos modelos preconizados pelas supracitadas instituições. Da mesma forma, observa-se que todos os itens encontram em uma faixa de amplitude de 26% ( $83 - 57$ ), cerca de um quarto do total da escala, demonstrando que mantêm entre si um razoável equilíbrio, ou seja, não se verifica a ocorrência de “ilhas” de excelência ou de elevada criticidade.

No entanto, a análise da classificação dos itens de verificação do questionário, levando-se em conta os componentes do sistema de controle interno ao qual estão vinculados, em conjunto com os resultados obtidos com as análises realizadas anteriormente, quando

comparada ao exame da adequação das normas de controle interno do COMAER, face aos modelos preconizados pelas entidades internacionais estudadas no Capítulo 2, procedido na seção anterior deste mesmo Capítulo, acabou por revelar alguns indícios que mereceram um maior aprofundamento.

Percebe-se que 02 itens agrupados no componente AR do sistema de controle interno organizacional e outros 02 itens do componente AM diretamente relacionados à avaliação de risco encontram-se no terço inferior do *ranking*, sendo que os outros 02 itens da componente AR são os dois últimos itens do segundo terço. Este resultado vai ao encontro da análise que se fez da conformidade da regulamentação de controle interno existente no COMAER, realizada na seção anterior deste Capítulo (Tabela 8), que apontou para a ausência de qualquer disposição normativa a ser observada pela gestão de suas UGE versando especificamente sobre este componente.

Como verificado na análise de resultados realizada quando do estudo da HE2, referente ao componente AR, embora tenha sido confirmada, cerca de 29% das UGE tiveram seus sistemas de controle interno classificados pelos respectivos ACI como numa situação inicial ou básica. Portanto, o somatório destas considerações implica na possibilidade de existir uma significativa quantidade de UGE cujos controles internos implementados não sejam capazes de suportar os riscos aos quais a gestão das UGE do COMAER encontram-se expostas.

No que se refere ao componente AM, verifica-se que dos 07 itens existentes 04 foram classificados no último terço e os demais no segundo terço. Observa-se ainda que, de uma maneira geral, todos os itens diretamente relacionados ao monitoramento da efetividade do próprio sistema de controle interno e do sistema de avaliação de riscos restaram concentrados no último terço. Esta constatação também vai ao encontro da análise realizada na seção anterior deste Capítulo (Tabela 8), onde se verifica que inexistem normas voltadas a este componente estabelecidas pelo COMAER, exceção feita ao acompanhamento da solução dos óbices apontados pelas auditorias internas.

De forma idêntica à análise anterior, observa-se os achados relativos ao estudo da HE5, referente ao componente AM, que, mesmo tendo sido confirmada, mostrou que cerca de 26% das UGE tiveram seus sistemas de controle interno classificados pelos respectivos ACI como se encontrando numa condição inicial ou básica. Este conjunto de resultados fornece indícios relevantes sobre a possibilidade da gestão de considerável parcela das UGE do COMAER estar valendo-se de controles que podem ter se tornado ineficientes ou ineficazes para proporcionar uma garantia razoável na conquista dos objetivos organizacionais.

Por fim, os resultados desta análise também apontam para o fato de que, entre os 05 itens relativos ao componente AC, 04 itens encontram-se no último terço do *ranking*. Destes, um relaciona-se diretamente ao estabelecimento de estratégias e políticas claras para apoiar a realização dos objetivos organizacionais e respectivos planejamentos, mais uma vez entrando em concordância com a análise realizada na seção anterior deste Capítulo (Tabela 8), que indica a falta de normas de controle interno voltadas ao referido componente, com exceção da parte final do RADA que estabelece alguns dispositivos voltados à responsabilização dos agentes públicos.

Verifica-se também sua sintonia com os resultados apontados pela Tabela 9, que demonstram a inexistência de objetivos relacionados a garantia da realização das atividades pela gestão da UGE em conformidade com suas políticas e diretrizes internas, com exceção a rápidas referências existentes no RADA e na ICA 174-1/2009.

Novamente cumpre recordar que a análise realizada quando do teste da HE1, referente ao componente AC, demonstrou existir cerca de 22% de UGE cujos sistemas são classificados como inicial ou básico. Fundamentando-se nestas observações, é possível deduzir que, possivelmente, uma significativa parcela das UGE do COMAER pode ter sua gestão atuando sem a necessária verificação de sua sintonia, por exemplo, com seu próprio PTUG ou mesmo com as políticas e diretrizes internas estabelecidas por seu Comandante, Chefe ou Diretor.

Os outros três itens do componente AC que se encontram no último terço do *ranking* em comento, igualmente confirmam o que a pesquisa sobre a legislação afeta ao controle interno do COMAER já indicou quando da análise das dificuldades advindas da limitação à qual os dirigentes da UGE estão sujeitos quando da seleção do pessoal que atua em seu sistema de controle interno.

Constata-se, portanto, que uma significativa parte das UGE do COMAER pode estar a necessitar de uma política de administração de pessoal mais efetiva, em especial no que se refere às diretrizes e aos mecanismos instituídos para que possam melhor balizar as suas atividades voltadas à seleção interna, ao desenvolvimento e acompanhamento técnico-profissional e ao suporte motivacional do efetivo à frente de seus diversos cargos, funções e processos de trabalho.

Assim sendo, as constatações proporcionadas pela interpretação dos resultados deste levantamento, em que pese terem demonstrado que os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER, segundo seus ACI, apresentam uma aderência, no mínimo, moderada aos itens de verificação que constituíram o questionário aplicado, apontam para vários óbices que igualmente já haviam sido indicados pela pesquisa documental relativa

ao aparato normativo e à estrutura organizacional voltada ao controle interno no âmbito do COMAER. Este fato permite constatar a existência de uma relação direta entre o que se encontra regulamentado no COMAER e as práticas de suas UGE.

Uma vez concluída a análise dos resultados obtidos com o tratamento estatístico das respostas dos ACI ao questionário utilizado neste levantamento de campo, torna-se importante conferir se houve alguma correlação entre as respostas apresentadas e determinadas características do público alvo, sejam relativas ao próprio respondente, a sua equipe de apoio ou a UGE onde atua.

### 5.3.3. Testes Adicionais: Investigação de Possíveis Correspondências entre Respostas

Para uma análise mais detalhada dos resultados obtidos, procurou-se perceber se existem diferenças na aderência aos modelos de controle interno estudados no Capítulo 2 (Tabelas 3 a 7), em função: a) das características relativas ao nível hierárquico do ACI; b) da equipe do setor de controle interno da UGE; c) da principal atividade-fim da UGE e d) do montante de recursos orçamentários recebidos pela UGE no exercício de 2012.

**Tabela 16. Estatística descritiva para o sistema de controle interno e seus componentes**

Dimensão do Sistema	Amplitude	Média	DP	Assimetria	Curtose	KS	
						Estat.	p
Ambiente de Controle (Máx.=25)	8-25	16,43	3,94	-0,172	-0,460	0,087	0,20
Avaliação de Risco (Máx.=20)	4-20	12,55	3,69	-0,228	-0,105	0,078	0,20
Atividades de Controle (Máx.=30)	10-30	22,71	4,22	-0,561	0,825	0,121 <sup>a</sup>	0,06
Informação e Comunicação (Máx.=40)	15-40	30,18	6,23	-0,719	-0,053	0,114 <sup>b</sup>	0,10
Atividades de Monitoramento (Máx.=35)	11-35	22,59	6,50	-0,020	-0,736	0,083	0,20
Sistema Total (Máx.=150)	59-144	104,45	21,73	-0,200	-0,378	0,058	0,20

*Legenda:* DP – Desvio-padrão; KS – teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov.

<sup>a</sup> – teste de Kolmogorov-Smirnov recalculado após a remoção de um *outlier*.

<sup>b</sup> – teste de Kolmogorov-Smirnov após a transformação logarítmica da variável.

Previamente à realização dos testes estatísticos para analisar a existência destas diferenças, calculou-se a estatística descritiva e testou-se a normalidade da distribuição para cada uma das variáveis que representam a aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno. Na Tabela 16 são apresentados os indicadores de estatística descritiva para os resultados relativos ao total do questionário e aos cinco subtotais correspondentes aos cinco componentes do sistema de controle interno em análise.

Os resultados do teste de Kolmogorov-Smirnov indicam que tanto os resultados parciais nas cinco componentes, como no total de aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, apresentam uma distribuição normal de resultados (conferir Tabela 16), o que legitima a prossecução das análises recorrendo à estatística paramétrica.

#### **a. Em função da posição hierárquica (posto) do ACI**

A fim de investigar o efeito do posto do ACI na aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, considerando-se existir a possibilidade de que quanto maior for a vivência profissional e o próprio status hierárquico do ACI dentro da UGE maior também deve ser a sua probabilidade de ter êxito no estabelecimento e coordenação de ações de controle interno, testou-se a seguinte hipótese:

$H_a$  : Existem diferenças no grau de aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função do posto do ACI.

Face à reduzida dimensão do número de ACI com posto de Primeiro-Tenente ( $n=3$ ) optou-se por agrupar este posto com a categoria imediatamente adjacente - posto de Capitão. Deste modo, foram considerados cinco grupos para a variável relativa ao posto do ACI: (1) Coronel; (2) Tenente-Coronel; (3) Major; e (4) Capitão ou Primeiro-Tenente. Foram verificados, previamente, os pressupostos de normalidade e homogeneidade das variâncias, estando os resultados do teste realizado apresentados na Tabela 16. Utilizou-se a transformação logarítmica do componente IC, de modo a cumprir o pressuposto de normalidade. Comprovou-se a homogeneidade das matrizes de co-variância com recurso ao teste de Box:  $M=68,77$ ,  $F(45, 4410)=1,231$  e  $p=0,14$ .

Os resultados da MANOVA não permitiram concluir que existe um efeito do posto do ACI na aderência ao controle interno avaliado em cinco componentes, *Pillai's Trace*  $V=0,24$ ,  $F(15, 135)=0,79$  e  $p=0,69$ .

Na análise de variância univariada utilizou-se o total de aderência ao controle interno e os cinco componentes separadamente como variáveis dependentes e o nível hierárquico do ACI como variável independente. Comprovou-se o pressuposto de homogeneidade das variâncias com recurso ao teste de Levene, tendo em todos os casos se

revelado não significativo ( $p > 0,05$ ). Os resultados desta análise são apresentados na Tabela 17.

**Tabela 17. Aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função do nível hierárquico do Agente de Controle Interno**

Componente	Nível Hierárquico do Agente de Controle Interno				F (g.l.)	p
	Coronel (n=10) Média (DP)	Tenente- Coronel (n=12) Média (DP)	Major (n=13) Média (DP)	Capitão ou Primeiro-Tenente (n=16) Média (DP)		
Ambiente de Controle	18,30 (2,45)	15,25 (4,63)	15,08 (3,15)	17,25 (4,31)	1,963 (3,50)	0,13
Avaliação de Risco	13,30 (2,45)	11,67 (4,54)	11,77 (3,03)	13,38 (4,13)	0,819 (3,50)	0,49
Atividades de Controle	23,80 (2,44)	21,42 (4,19)	22,17 (2,95)	24,9 (4,58)	1,572 (3,49)	0,21
Informação e Comunicação	33,20 (2,74)	29,00 (7,29)	26,92 (6,21)	31,81 (5,98)	2,006 (3,50)	0,13
Atividades de Monitoramento	25,10 (4,33)	21,25 (7,17)	19,92 (6,84)	24,19 (6,33)	1,800 (3,50)	0,16
Sistema Total	113,70 (11,25)	98,58 (25,43)	94,92 (20,78)	110,81 (21,73)	2,364 (3,50)	0,08

Legenda: DP – Desvio Padrão; n – quantidade de Agentes de Controle Interno respondentes.

Mais uma vez, os resultados da análise univariada corroboram os obtidos com a análise multivariada, uma vez que não se encontrou diferenças estatisticamente significativas ao nível da aderência aos itens de verificação do controle interno em termos totais e dos componentes de AC, AR, AtC, IC e AM, em função do posto que cada ACI ocupa (conferir Tabela 17). Os resultados obtidos não permitem, assim, comprovar  $H_a$ .

#### **b. Em função da constituição da equipe do setor de controle interno da UGE**

A fim de investigar o efeito da constituição (níveis: superior, técnico e auxiliar) da equipe da Seção de Controle Interno na aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, partindo-se do princípio que um setor dotado de indivíduos sem uma qualificação técnica razoável pode interferir no desempenho e na qualidade das ações de controle desenvolvidas na UG, na medida em que pode conduzir o ACI a limitar-se a procurar manter um padrão mínimo aceitável, testou-se a seguinte hipótese:

H<sub>0</sub>: Existe uma relação entre a constituição da equipe do setor de controle interno (total, de nível superior, técnico e auxiliar) e o grau de aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno.

Na avaliação da relação entre a constituição da equipe e o grau de aderência em comento, considerou-se três níveis de classificação do efetivo: nível superior (número de oficiais e servidores civis equiparados); nível técnico (número de suboficiais, sargentos e servidores civis equiparados); e nível auxiliar (número de cabos, tarefeiros, servidores civis equiparados e soldados). Dado que a hipótese tem por base o teste de uma associação entre variáveis, recorreu-se ao cálculo de coeficientes de correlação, tomando como variáveis independentes o tamanho do efetivo de nível superior, técnico e auxiliar, bem como o tamanho do efetivo total.

Começou-se por explorar o grau de aderência à normalidade na distribuição dos resultados nas variáveis relacionadas constituição do efetivo do setor de controle interno. Os resultados do teste de Kolmogorov-Smirnov indicaram que estas variáveis não possuíam uma distribuição normal de resultados (conferir Tabela 18).

**Tabela 18. Estatística descritiva da constituição da equipe do setor de controle interno da Unidade Gestora Executora**

Dimensão da Equipe	Mín.	Max.	Média	DP	Assimetria	Curtose	KS	
							Estatística	<i>p</i>
Nível Superior	0	5	0,92	1,06	1,543	3,307	0,255	<0,001
Nível Técnico	2	22	5,57	3,27	2,767	11,894	0,193	<0,001
Nível Auxiliar	0	10	4,39	2,43	0,019	-0,642	0,128	0,035
Efetivo Total	3	35	10,88	5,39	1,826	7,014	0,151	0,005

*Legenda:* DP – Desvio Padrão; KS – teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov.

Face a esta ausência de normalidade na distribuição de resultados recorreu-se ao cálculo de coeficientes de correlação de Spearman para testar a associação entre o tamanho do efectivo dos diferentes níveis com as componentes de aderência ao sistema de controle interno. O teste de Spearman é adequado quando pelo menos uma das variáveis é de natureza ordinal ou é intervalar mas sem distribuição normal, tal como ocorre neste caso (Field, 2009). A Tabela 19 apresenta a matriz de correlações entre as variáveis.

**Tabela 19. Matriz de correlações (coeficiente de Spearman) entre a constituição da equipe do Setor de Controle Interno e os componentes do sistema de controle interno**

Componente	Dimensão da Equipe de Controle Interno			
	Nível superior	Nível técnico	Nível auxiliar	Efetivo total
Ambiente de Controle	0,05	-0,14	-0,25	-0,19
Avaliação de Risco	0,25	-0,08	0,12	0,06
Atividades de Controle	0,04	-0,19	-0,05	-0,13
Informação e Comunicação	0,07	-0,12	-0,08	-0,08
Atividades de Monitoramento	0,13	-0,12	-0,09	-0,09
Sistema Total	0,12	-0,14	-0,12	-0,12

*Nota:* Todos os coeficientes de correlação são não significativos ( $p > 0,05$ ).

Nenhum coeficiente de correlação mostrou-se estatisticamente significativo, motivo pelo qual não parece haver uma relação entre o tamanho do efetivo, quer este seja de nível superior, técnico ou auxiliar, e a aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, não ficando comprovada a  $H_b$ .

### **c. Em função da principal atividade-fim da UGE**

Para investigar o efeito do tipo de atividade-fim exercida, predominantemente, pela UGE na aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, considerando-se que as OM que possuem a missão de atuar em serviços burocráticos encontram-se em melhores condições de ter acesso ou entrar em contato com novas técnicas relativas às ações de controle interno adequadas, quando comparadas com aquelas que operam “na ponta” do sistema, por exemplo, em regiões remotas do país, testou-se a seguinte hipótese:

$H_c$ : Existem diferenças no grau de aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função da principal atividade-fim da UGE.

Verificou-se preliminarmente os pressupostos para a realização das análises, estando os resultados do teste procedido apresentados na Tabela 16. Utilizou-se novamente a transformação logarítmica do componente IC, de modo a cumprir o pressuposto de normalidade. Para a realização da MANOVA, além da normalidade, comprovou-se a homogeneidade das matrizes de co-variância com recurso ao teste de Box:  $M=51,98$ ,  $F(30, 2934)=1,369$  e  $p=0,09$ .

Os resultados da MANOVA não permitiram concluir que existe um efeito da principal atividade-fim da UG na aderência aos itens de verificação do controle interno

relatada pelo ACI e avaliada em cinco componentes, *Pillai's Trace*  $V=0,56$ ,  $F(20, 180)=1,46$ ,  $p=0,10$ .

**Tabela 20. Aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função da principal atividade-fim da Unidade Gestora Executora**

Componente	Principal Atividade-Fim da Unidade Gestora Executora					F (g.l.)	p
	Operacional (n=19) Média (DP)	Ensino e Pesquisa (n=4) Média (DP)	Saúde (n=5) Média (DP)	Logística e manutenção (n=10) Média (DP)	Apoio Administrativo (n=13) Média (DP)		
Ambiente de Controle	15,58 (4,11)	15,50 (4,79)	15,80 (5,45)	17,50 (3,75)	17,38 (3,07)	0,668 (4,50)	0,62
Avaliação de Risco	13,37 (3,34)	11,75 (5,85)	11,20 (5,12)	11,60 (3,75)	12,85 (3,05)	0,615 (4,50)	0,65
Atividades de Controle	23,26 (3,69)	24,75 (4,79)	21,60 (4,98)	23,00 (5,14)	22,42 (2,02)	0,442 (4,49)	0,78
Informação e Comunicação	30,37 (6,42)	29,50 (9,57)	27,40 (8,73)	31,80 (5,79)	29,92 (4,54)	0,468 (4,50)	0,76
Atividades de Monitoramento	23,58 (5,98)	23,00 (9,83)	22,20 (7,69)	21,00 (7,33)	22,38 (5,87)	0,255 (4,50)	0,91
Sistema Total	106,16 (20,75)	104,50 (34,15)	98,20 (30,50)	104,90 (22,84)	104,00 (17,55)	0,126 (4,50)	0,97

*Legenda:* DP – Desvio Padrão; n – quantidade de Unidades Gestoras por atividade-fim principal.

Os resultados das análises univariadas mostram, igualmente, que não existem diferenças estatisticamente significativas ao nível da aderência ao sistema de controle interno em termos totais e em relação a qualquer um de seus componentes, em função do tipo de atividade ou finalidade da UGE (conferir Tabela 20). Os resultados obtidos não fornecem, assim, evidência para comprovar  $H_c$ .

#### **d. Em função do montante de recursos orçamentários recebidos pela UGE**

Para investigar o efeito do montante de recursos recebido pela UGE na aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno, presumindo-se que as Unidades que recebam um maior volume de recursos possuem uma maior probabilidade de que seus dirigentes busquem estabelecer mecanismos mais efetivos para o acompanhamento das operações ou, até mesmo, para obter os valores eventualmente necessários para sua melhor adequação e implementação, testou-se a seguinte hipótese:

$H_4$ : Existem diferenças no grau de aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função do montante de recursos recebido pela UGE.

Verificaram-se previamente os pressupostos para a realização das análises, estando os resultados do teste realizado apresentados na Tabela 16. Utilizou-se novamente a transformação logarítmica da componente IC, de modo a cumprir o pressuposto de normalidade. Para a realização da MANOVA, para além da normalidade, comprovou-se a homogeneidade das matrizes de co-variância com recurso ao teste de Box:  $M=82,28$ ,  $F(45, 932)=1,110$  e  $p=0,29$ .

Os resultados da MANOVA não permitiram concluir que existe uma relação entre o montante de crédito recebido pela UG e a aderência ao controle interno relatada pelo ACI e avaliada em cinco componentes, *Pillai's Trace*  $V=0,39$ ,  $F(20, 180)=0,980$ ,  $p=0,49$ .

Os resultados das análises univariadas (conferir Tabela 21) mostram, mais uma vez, que não existem diferenças estatisticamente significativas ao nível da aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em termos totais e dos componentes AC, AR, AtC, IC e AM, em função do montante recebido pelas UG em 2012. Os resultados obtidos não fornecem, assim, evidência para comprovar a  $H_d$ .

**Tabela 21. Aderência aos itens de verificação do sistema de controle interno em função do montante de recursos recebidos do Orçamento Fiscal da União em 2012**

Componente	Montante de Recursos Recebidos do Orçamento Fiscal da União em 2012 (em milhões de reais - R\$)					F (g.l.)	p
	Até 20 (n=27) Média (DP)	Acima de 20 até 40 (n=7) Média (DP)	Acima de 40 até 60 (n=5) Média (DP)	Acima de 60 até 100 (n=6) Média (DP)	Acima de 100 (n=6) Média (DP)		
Atividades de Controle	15,07 (4,07)	17,29 (3,40)	16,80 (4,38)	18,17 (3,19)	19,50 (1,87)	2,322 (4,50)	0,07
Avaliação de Risco	11,56 (3,77)	12,71 (4,50)	13,60 (2,70)	14,50 (2,74)	14,00 (3,35)	1,273 (4,50)	0,29
Atividades de Controle	21,81 (3,92)	23,57 (2,88)	22,20 (5,26)	25,67 (2,42)	25,17 (2,71)	2,085 (4,49)	0,10
Informação e Comunicação	28,81 (6,37)	31,14 (7,08)	28,20 (7,12)	34,00 (3,22)	33,00 (4,86)	0,748 (4,50)	0,57
Atividades de Monitoramento	21,26 (6,09)	22,43 (6,70)	24,40 (6,43)	25,33 (6,53)	24,50 (8,60)	0,762 (4,50)	0,56
Sistema Total	98,07 (21,77)	107,14 (22,79)	105,20 (22,43)	117,67 (17,20)	116,17 (18,25)	1,688 (4,50)	0,17

Legenda: DP – Desvio Padrão; n – quantidade de Unidades Gestoras por faixa de montante de recursos.

Assim sendo, a análise dos resultados da investigação sobre as possíveis correlações existentes entre as respostas ao questionário e as supracitadas características relativas à amostra possibilita afirmar que as percepções dos ACI do COMAER, em relação ao grau de aderência do sistema de controle interno de suas respectivas UGE aos itens de verificação que constituíram o questionário, não sofreram qualquer influência estatisticamente significativa em função das características analisadas. Tal constatação, no entanto, pode estar a representar um indício da existência de outros fatores, como uma forte cultura organizacional, capazes de neutralizar os possíveis efeitos das características que foram testadas.

Por fim, diante dos resultados e análises dos exames realizados nos Capítulos 4 e 5, surge a necessidade derradeira de confrontar todos os achados significativos para que se possa atingir ao objetivo geral da presente dissertação, encontrando uma resposta válida para o problema de pesquisa que o representa: em que medida a regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal do Brasil é adequada e qual a sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional?

Ao longo do Capítulo 4, ao se abordar a evolução do controle interno no seio do setor público federal na História recente do Brasil, verificou-se, de forma bastante detalhada, os mandamentos legais que foram determinando sua trajetória até os dias de hoje. Fruto do que foi interpretado neste trabalho como uma nova tendência no setor público federal brasileiro, consagrada pela CRFB de 1988, foi construído o novo SCIPF, que passou a atuar em conformidade com sua novel doutrina e aparato legal, ou seja, focado essencialmente nas ações de controle tendo por objeto a execução dos programas de governo ou os resultados da gestão dos administradores públicos, realizadas por meio da fiscalização ou auditoria.

Após a investigação da estrutura organizacional, das competências e do funcionamento do SCIPF, realizou-se a verificação de sua conformidade com os principais pressupostos dos modelos sustentados por instituições de renome internacional estudadas no Capítulo 2. Assim, chegou-se à conclusão que, em função de seu foco na fiscalização, de não estar funcionando de forma integrada aos demais macrosistemas governamentais, de estar confinado a um órgão com vocação para a auditoria interna, de conseguir alcançar apenas uma fração dos cargos, funções e processos do PEF, de exercer sua fiscalização basicamente a *posteriori*, de não alcançar a todos as operações realizadas por suas macroentidades e de não

abrangem todos os aspectos relacionados aos componentes de um sistema de controle interno, o SCIPF não se mostra plenamente capaz de fornecer uma segurança razoável no cumprimento da missão do Governo Federal.

Observou-se ainda que o SCIPF não foi concebido para funcionar como um sistema de controle interno da Administração Pública Federal, uma vez que não procura estabelecer normas específicas para a adequação da estrutura, implementação e funcionamento dos sistemas de controle interno no âmbito dos órgãos públicos federais.

Tais conclusões já permitem responder à primeira parte do problema de pesquisa, isto é, afirmar que existem indícios suficientes de que a atual regulamentação do SCIPF não se encontra totalmente alinhada aos critérios necessários à formação de um sistema de controle interno organizacional adequado, segundo os modelos preconizados pelas instituições de renome internacional estudadas no Capítulo 2.

Ao se iniciar o estudo das repercussões causadas por esta formatação do SCIPF no âmbito das macroentidades que compõem o Governo Federal, por meio do estudo de caso do COMAER, constatou-se, inicialmente, que o SISCONI não conseguiu escapar da influência doutrinária predominante, ou seja, acabou por se deter basicamente nas ações fiscalizatórias até então apregoadas, sem conseguir, da mesma forma, ao menos por si só, atender a todos os preceitos dos modelos defendidos pelas instituições estudadas no Capítulo 2.

Quando esta análise passou a considerar as legislações provenientes de outros sistemas ou processos, como as editadas para atender às prescrições do SCF ou do SAFF, observou-se que, embora o SISCONI fosse parcialmente complementado, vários aspectos continuavam sem estar em conformidade, como o fato de não se tratar de um sistema integrado, a não abrangem a todos os cargos, funções e processos em todos os níveis existentes nas UG, a inexistência de normas voltadas à avaliação de risco, ao monitoramento da adequação dos controles internos implementados e à verificação da conformidade com as diretrizes e políticas internas da UG. Verificou-se, ainda, algumas inconsistências no que se refere à seleção dos responsáveis pelo gerenciamento e coordenação das ações de controle interno no âmbito das UGE do COMAER - os ACI.

Na segunda etapa deste Capítulo, passando-se ao levantamento com vistas a verificar, segundo as percepções do ACI, o funcionamento dos sistemas de controle interno de suas organizações, verificou-se que, apesar dos sistemas da grande maioria das UGE terem sido avaliados como, ao menos, moderadamente adequados aos itens de verificação do questionário, uma quantidade significativa apresentava-se classificada como no estágio inicial ou básico no tocante aos componentes Avaliação de Risco, Atividades de Monitoramento e, em alguns aspectos, Ambiente de Controle. Os achados do levantamento realizado

revelaram-se em perfeita sintonia com os resultados das análises da legislação de controle interno do COMAER realizadas na Seção anterior deste mesmo Capítulo.

Com fulcro nestas conclusões finais, torna-se possível responder à segunda parte do problema de pesquisa desta dissertação, isto é, explicar qual a influência do estado de adequação da atual regulamentação do SC�PEF sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional.

Em virtude do SC�PEF ter sido concebido para funcionar, na prática, como um sistema de auditoria interna do PEF, com foco nas ações fiscalizatórias, sua regulamentação não tem como objetivo estabelecer um norte para a implementação dos sistemas de controle interno das entidades e macroentidades de sua estrutura organizacional, ao contrário, parte do princípio que estes sistemas já devem estar implementados e funcionando adequadamente, tendo-os, inclusive, como objeto de suas ações fiscalizatórias.

A demonstrada ausência de um corpo normativo sólido e consistente com o que vem sendo preconizado pelos modelos já consagrados nos campos da Administração, Contabilidade e Auditoria, de acordo com as análises realizadas no Capítulo 2, tem tido como consequência o fato de, atualmente, uma parte considerável dos sistemas de controle interno dos órgãos públicos federais brasileiros, como demonstra o estudo de caso levado a termo, implementados por sua gestão, podem:

1. Não estar sendo capazes de suportar os riscos aos quais as entidades públicas encontram-se expostas.
2. Estar valendo-se de controles que se tornaram ineficientes ou ineficazes para proporcionar uma garantia razoável na conquista dos objetivos organizacionais.
3. Não estar sendo capazes de verificar se suas operações e desempenho estão em sintonia com as políticas e diretrizes internas estabelecidas por seus dirigentes.
4. Estar a necessitar de uma política de administração de pessoal mais efetiva, em especial no que se refere às diretrizes e aos mecanismos instituídos para melhor balizar as atividades voltadas à seleção interna, ao desenvolvimento e acompanhamento técnico-profissional e ao suporte motivacional.

Ao encerrar-se esta última análise, considera-se que os objetivos específicos e geral propostos para a realização da presente dissertação encontram-se atingidos, tornando possível, finalmente, passar-se à apresentação de sua conclusão.

## 6. Conclusão

Ao término da presente dissertação de mestrado, apresenta-se de modo sucinto as conclusões a que se chegou diante das análises realizadas com fundamento nos resultados obtidos em cada etapa do desenvolvimento da pesquisa, incluindo uma breve referência ao legado que se julga ter sido deixado à comunidade acadêmica e a outros segmentos da sociedade, assim como às limitações impostas para tornar possível a sua realização e às pistas para futuras investigações.

### 6.1. Sumário

As reformas da Administração Pública provocadas pelas teorias científicas do *New Institutional Economics* e pelos modelos de gestão pública propostos pelo Gerencialismo nas últimas décadas do século passado, fenômeno mais tarde batizado como *New Public Management* (NPM), inicialmente observado entre os países de origem anglo-saxônica e que surgiu diante da insatisfação da sociedade com a performance de seus governos e governantes, acabou por provocar um efeito cascata que veio a influenciar o modo de se realizar a Contabilidade, a Auditoria, a *accountability* e, finalmente, o processo de *corporate governance* das entidades do setor público.

Em paralelo a tais acontecimentos, o Brasil constituía uma Assembléia Constituinte que, em 05 de outubro de 1988, promulgou sua nova Constituição Federal (CRFB). Sofrendo influência das novas concepções da NPM, representadas pelas teorias abrangidas pelo Neo-Institucionalismo Econômico (NIE) e pelo Gerencialismo, que se expandiam no cenário mundial, tanto a CRFB, quanto as legislações que foram produzidas a partir de meados dos anos 80, passaram a regulamentar o controle interno do Poder Executivo Federal (PEF), amparados por uma nova filosofia de atuação que passou a fortalecer, sistemática e continuamente, os mecanismos de controle do desempenho e atuação do administrador público.

Deste processo de alinhamento à novel ideologia do NPM resultou um consequente direcionamento da atuação do controle interno do setor público federal para as ações de fiscalização e auditoria, deixando em segundo seus demais papéis assumidos junto à gestão das entidades públicas e, ao mesmo tempo, tendo se tornado perceptível seu contínuo distanciamento do âmago de sua razão de ser, ou seja, oferecer uma garantia razoável no alcance dos objetivos organizacionais.

Noutro diapasão, instituições de renome internacional das áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria, como o COSO e a IFAC, vêm procurando aperfeiçoar cada vez mais as normas voltadas ao controle interno organizacional, conscientes de seu papel fundamental frente à gestão de qualquer organização, pública ou privada. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), também imbuído de sua importância, inovou ao incluir entre as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público um diploma especificamente dedicado ao controle interno, a NBC T-16.8.

Todavia, apesar do vasto repertório de normas destinadas à orientação e regulamentação do sistema de controle interno público federal, ao investigar-se, preliminarmente, o conteúdo das principais legislações e atos normativos que regem o controle interno governamental, verificou-se que a NBC T-16.8 ainda não foi recepcionada pelo arcabouço normativo do PEF.

Frente a este quadro preocupante, onde a gestão das entidades públicas encontra-se sem ter o apoio de um sistema de controle interno suficientemente regulamentado e, possivelmente, a estar atuando sem garantias razoáveis de que atingirá seus objetivos, surgiu o interesse em desenvolver o presente trabalho, procurando uma solução para o seguinte problema de pesquisa: em que medida a regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal do Brasil é adequada e qual a sua influência sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional?

Contudo, para responder a esta questão, tornou-se imprescindível nortear o desenvolvimento desta pesquisa por meio da formulação de quatro questões específicas, capazes de conduzir os trabalhos até ao objetivo geral desta pesquisa.

Num primeiro momento, procurou-se identificar e analisar quais são as teorias científicas que abordam a Administração Pública e seus modelos de gestão, bem como os conceitos e pressupostos da *corporate governance*, da *accountability* e, especialmente, do controle interno organizacional, com foco nos padrões sustentados por instituições de renome internacional que atuam na área da Administração, Contabilidade e Auditoria. Etapa esta que apresentou as teorias que dão forma a NPM, onde se destacam as Teorias do Principal-Agente e a Teoria da Escolha Pública. Ainda para atender a este objetivo, foram estudados os modelos sustentados por instituições de renome internacional, com base nos quais foram elaboradas as Tabelas 1 e 2, que apresentam a síntese da estrutura conceitual e dos objetivos do controle interno, e as Tabelas 3 a 7, que fornecem 31 itens de verificação do sistema de controle interno, elaborados com fulcro nos modelos de avaliação do sistema de controle interno propostos pelas referidas instituições.

Logo após, passou-se à investigação da evolução da regulamentação relativa ao controle interno público encontrado no ordenamento jurídico brasileiro e nos atos normativos emitidos pelos órgãos reguladores do PEF, bem como da estrutura institucional construída para seu funcionamento, até o seu *status quo* atual.

Verificou-se, nesta etapa da pesquisa, que desde os primeiros anos do século XXI, quando os órgãos reguladores do Governo Federal já haviam consolidado a atual concepção do controle interno, o SC�PEF passou a destinar-se com bastante ênfase às atividades de auditoria e fiscalização, desta maneira deixando de se constituir num Sistema verdadeiramente a serviço do PEF ou, mesmo, da Administração Pública Federal, mas sim num Sistema fortemente voltado a assegurar o cumprimento dos Programas de Governo entendidos como prioritários pelo Governo Federal.

Fruto desta sua recente vocação e de sua segregação (denominada pelo TCU como independência, posicionamento coerente segundo a ótica da auditoria interna) em relação aos demais macrosistemas do PEF, observou-se que o Sistema de Controle Interno do PEF (SC�PEF) não tem conseguido cumprir efetivamente todas as premissas concebidas para o funcionamento de uma estrutura conceitual adequada e atender a todos os objetivos de controle interno, conforme apresentado nas Tabelas 1 e 2. Neste sentido, destaca-se o fato das ações do SC�PEF não serem plenamente capazes de atuar de forma preventiva e de apoiar a todos os cargos, funções e processos, e em todos os níveis do Governo Federal, bem como não conseguir atuar de modo integrado com os demais macrosistemas governamentais no âmbito dos cinco componentes de um sistema de controle interno organizacional.

Dando continuidade à investigação buscou-se identificar e analisar as normas e mecanismos de controle interno instituídos por uma macroentidade do Poder Executivo Federal diretamente responsável pela direção e coordenação da execução das políticas públicas, e a sua conformidade com os modelos de controle interno organizacional preconizados pelas Instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.

Ao dar início à análise dos achados obtidos com a pesquisa realizada na primeira parte do Capítulo 5, verificou-se que a macroentidade do PEF selecionada para o estudo de caso, o Comando da Aeronáutica (COMAER), embora tenha instituído o Sistema de Controle Interno da Aeronáutica (SISCONI), especificamente, para atender ao que determina a legislação e as normas relativas ao SC�PEF e, em consequência, reproduzindo os mesmos óbices apontados pelo exame anterior, as normas editadas para o funcionamento de outros processos ou sistemas, especialmente aquelas ligadas à execução orçamentária, financeira e patrimonial, acabou por estabelecer vários dispositivos e mecanismos de controle interno que

conseguiram complementar uma parte significativa dos critérios de adequabilidade (Tabelas 1 e 2) não atendidos pelo SISCONI.

Contudo, apesar do SISCONI, quando analisado em conjunto com outras normas de controle interno editadas pelo COMAER, ter conseguido manter uma estrutura de controle interno mais abrangente do que aquela estipulada pela nova filosofia que moldou as ações de controle do SCIPF, continuando a atuar de forma bastante integrada com outros sistemas administrativos existentes no COMAER, a pesquisa documental acabou por demonstrar vários quesitos da estrutura conceitual e dos objetivos do controle interno organizacional, conforme Tabelas 1 e 2, que não se encontravam contemplados por suas principais normas versando sobre a matéria, sob a ótica da Unidade Gestora.

Em suma, as inconformidades observadas neste conjunto de normas de controle interno do COMAER foram, nomeadamente: não ser estruturado em forma de sistema; não apoiar o exercício de todos os cargos, funções e processos, em todos os níveis da UG; desconsiderar o componente Avaliação de Risco (AR); e desconsiderar vários aspectos do componente Atividades de Monitoramento (AM), como os relativos à avaliação da efetividade dos próprios controles internos implementados e os referentes ao cumprimento de seus objetivos em conformidade com as políticas e diretrizes internas, a exemplo do PTUG que é apenas superficialmente mencionado.

Concluído o exame relativo à macroentidade COMAER, os trabalhos voltaram-se ao atendimento da última questão norteadora, ou seja, identificar e analisar a adequabilidade do sistema de controle interno em funcionamento no âmbito das Unidades Gestoras do Poder Executivo Federal, segundo as percepções dos principais agentes responsáveis pelo seu gerenciamento, com fundamento nos modelos de controle interno organizacional sustentados pelas instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.

Finalmente, ao abordar a última etapa da dissertação, destinada a investigar a aderência dos sistemas de controle interno em funcionamento nas Unidades Gestoras Executoras (UGE) do COMAER, órgão selecionado para a realização do levantamento, de acordo com as percepções de seus respectivos Agentes de Controle Interno (ACI), aos itens de verificação do questionário, elaborados com base nos modelos analisados no Capítulo 2 (Tabelas 3 a 7), constatou-se que os resultados provenientes da amostra vieram a confirmar a hipótese geral (HG), isto é, que os sistemas de controle interno em funcionamento nas UGE do COMAER são percebidos pelos ACI como adequados aos modelos de controle interno organizacional preconizados pelas instituições internacionais que atuam nas áreas da Administração, Contabilidade e Auditoria.

No tocante às hipóteses específicas (HE), em que pese para duas delas, a HE3 (componente Atividades de Controle - AtC) e a HE4 (componente Informação e Comunicação - IC), terem sido obtidas evidências suficientes para suportar em larga medida a sua proposição, para outras duas, a HE2 (componente AR) e a HE5 (componente AM), somente se conseguiu reunir evidência para suportar moderadamente a hipótese aventada, e cujos resultados apresentaram, respectivamente, 29% e 26% dos itens de verificação avaliados pelo ACI como em um estágio inicial ou básico de aderência.

Apesar do quadro menos favorável observado relativamente às componentes AR e AM, a análise dos resultados relativos ao tratamento estatístico das respostas dos ACI ao questionário permitiu concluir pela existência de evidências suficientes para confirmar tanto a HG quanto as cinco HE formuladas para este levantamento.

Diante de todas as análises realizadas ao longo desta dissertação procedeu-se à resposta do problema de pesquisa em duas fases. A primeira resposta, relativa à adequação da regulamentação da estrutura e funcionamento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal Brasileiro, e que encontra-se plasmada no Capítulo 4, como comentado anteriormente, esclarece que a estrutura conceitual do SCIPF se coaduna parcialmente aos modelos peconizados pelas instituições de renome internacional que serviram de base para a elaboração da Tabelas 1 e 2.

Já a segunda fase do problema maior desta pesquisa, que procura identificar a influência que a adequação de tal regulamentação exerce sobre os sistemas de controle interno atualmente implementados pelas entidades públicas federais existentes em sua estrutura organizacional, encontra sua resposta nas duas partes do Capítulo 5, a pesquisa documental abordando o aparato normativo editado pelo COMAER, e o levantamento versando sobre a aderência dos sistemas de controle interno das UGE do COMAER aos itens de verificação (itens do questionário), segundo a opinião de seus respectivos ACI. Momento em que se verificou que os resultados apresentados indicam haver evidência suficiente a suportar tanto a HG quanto as demais HE formuladas.

No entanto, ao se verificar os resultados que apontam para uma aderência inicial ou básica, percebe-se que houve uma ocorrência de índices significativamente elevados, com cerca de 29% e 26% das UGE avaliadas nesta situação, em relação aos componentes AR e AM, respectivamente. Estes resultados vão ao encontro dos achados da análise que se fez da conformidade da regulamentação de controle interno existente no COMAER, realizada no início do Capítulo 5, que demonstrou a ausência de qualquer disposição normativa versando especificamente sobre os componentes AR e AM do sistema de Controle Interno.

Tal abordagem forneceu indícios relevantes sobre a possibilidade de uma significativa quantidade de UGE, cujos controles internos implementados podem não estar sendo capazes de suportar os riscos aos quais a gestão das UGE do COMAER encontram-se expostas, no caso do componente AR, ou da gestão de considerável parcela das UGE do COMAER estar valendo-se de controles que podem ter se tornado ineficientes ou ineficazes para proporcionar uma garantia razoável na conquista de seus objetivos, no caso do componente Atividades de Monitoramento.

Assim sendo, verificou-se, com base na análise dos resultados dos exames procedidos no decorrer da presente pesquisa, que a arquitetura legal e normativa que rege o SCIPF não consegue abranger plenamente aos aspectos conceituais e objetivos de um sistema de controle interno organizacional, de acordo com os modelos atualmente consagrados pelas instituições de renome internacional que atuam na área da Administração, Contabilidade e Auditoria. Em decorrência deste *status quo*, pode-se concluir que a gestão do Poder Executivo Federal, seja do ponto de vista da macrogestão do Governo Federal ou de suas milhares de unidades gestoras, pode não estar sendo capaz de atuar com uma razoável garantia no alcance dos objetivos estabelecidos em seus Programas de Governo, ou melhor, no cumprimento de sua missão maior: o interesse público.

## **6.2. Contribuições do Estudo**

Concluídas as análises relativas a esta pesquisa, vislumbra-se, primeiramente, o seu contributo para uma melhor compreensão sobre o conceito e a importância do controle interno para a gestão de uma organização pública, qualquer que seja o seu porte e em todos os seus níveis, no que se refere a sua capacidade de fornecer uma garantia razoável na consecução de seus objetivos e, em última instância, no cumprimento de seu desiderato maior: atender ao interesse público.

Tão importante quanto, entende-se que esta investigação pode vir a despertar o interesse de outros pesquisadores das nações lusófonas que se dediquem ao estudo da Administração, Contabilidade e Auditoria voltadas ao setor público, com ênfase na investigação do conceito, dos pressupostos, dos objetivos e dos mecanismos do sistema de controle interno que esteja regulamentado e implementado por seu município, estado ou nação, considerando sua relevância para o êxito de seu processo de *corporate governance* pública e, conseqüentemente, para o atingimento dos objetivos planejados para atender ao interesse público.

Como derradeiro contributo, a presente pesquisa, ao investigar, descrever, comparar e analisar o atual modelo de controle interno adotado pelo Poder Executivo Federal, aspira ser capaz de chamar a atenção dos políticos brasileiros e dos dirigentes dos órgãos públicos federais e, no que couber, aos estaduais e municipais, para os impactos que podem estar sendo infligidos à gestão tanto das macroentidades quanto das milhares de entidades públicas sob o comando do Governo Federal pela atual regulamentação do controle interno, de modo a provocar, assim, uma maior reflexão sobre sua melhor adequação aos modelos estudados no Capítulo 2, proporcionando uma garantia razoável no alcance dos objetivos organizacionais.

### **6.3. Limitações**

Para que o presente estudo pudesse ser levado a termo dentro dos padrões impostos a uma dissertação de mestrado foi necessário estabelecer três significativas limitações ao escopo da pesquisa.

A primeira limitação referiu-se ao estabelecimento de seu próprio objetivo geral, uma vez que devido às dimensões da estrutura do setor público federal brasileiro e das peculiaridades de seus três poderes, decidiu-se concentrar a investigação apenas no Poder Executivo Federal, notadamente por lhe caber a missão de atender aos serviços públicos mais elementares, como a saúde, a educação e a segurança de seus cidadãos. Opção esta que, quando do exame da legislação e da regulamentação federal, significou abandonar aquelas que fossem destinadas ao controle interno dos Poderes Legislativo e Judiciário.

Outra limitação importante ocorreu ao se analisar o corpo normativo estabelecido para estruturar e implementar o controle interno organizacional no âmbito das macroentidades do PEF, realizado na primeira parte do Capítulo 5. Novamente, devido à grande quantidade de órgãos governamentais, sendo 39 ministérios ou órgãos com *status* de ministério, cada qual com uma estrutura de controle com características próprias, impôs a necessidade de restringir o universo da investigação a apenas uma macroentidade, tendo optado-se pelo COMAER.

Por último, nova limitação foi estabelecida quando da investigação da aderência dos sistemas de controle interno implementados pelas entidades públicas do PEF, segundo a opinião dos agentes públicos responsáveis por seu gerenciamento, considerando-se a necessidade de se proceder à comparação dos resultados obtidos com os da pesquisa documental do corpo normativo da macroentidade a qual estivessem vinculados. Desta forma, o levantamento realizado na segunda parte do Capítulo 5 restou também adstrito aos Agentes

de Controle Interno das Unidades Gestoras do COMAER, de modo a comparar a análise dos resultados obtidos com os achados da pesquisa documental anterior.

#### **6.4. Pistas para Investigação Futura**

Ao longo dos trabalhos realizados verificou-se alguns aspectos que suscitaram um maior aprofundamento dos estudos para sua melhor compreensão, mas que não puderam ser investigados por fugirem ao escopo estabelecido para a presente dissertação.

Entre estes aspectos se sobressai uma dúvida surgida no Capítulo 4, relacionada ao fato do tema “controle interno” estar regulamentado no Capítulo da CRFB destinado à organização do Poder Legislativo, que tem o “controle externo” como uma de suas atividades primordiais, desenvolvido com o auxílio do TCU. Diante desta conjuntura, cabe indagar se a evolução conceitual do SCIPF teria seguido no sentido de se tornar uma instância primária da fiscalização exercida pelo controle externo, sob significativa influência das teorias do NIE, caso o controle interno tivesse sido abordado no Capítulo da CRFB destinado à organização da Administração Pública.

Destaca-se, ainda no Capítulo 4, o fato de se ter verificado que a regulamentação do controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF) acabou enfatizando, primordialmente, as ações fiscalizatórias com vistas a verificar a execução dos programas de governo classificados como prioritários e os resultados da gestão dos administradores públicos, transformando-o, na prática, em um sistema de auditoria interna. Esta situação leva, necessariamente, a questionar se os objetivos do controle interno organizacional no âmbito do PEF, dentro dos moldes preconizados pelas entidades estudadas no Capítulo 2, mesmo sem estarem estruturados em forma de sistema, têm sido atendidos pela sinergia proporcionada pela atuação dos demais macrosistemas atualmente em funcionamento em sua arquitetura governamental, de modo a cumprir o desiderato de um sistema de controle interno adequado.

Por fim, considerando que os Agentes de Controle Interno do COMAER são selecionados pelo dirigente maior da UGE, em sua maioria, entre os integrantes de sua própria gestão, comprometendo a imparcialidade das respostas aos itens do questionário apresentado no levantamento, uma vez que pode ter sido considerado, na prática, como uma auto-avaliação, obtempera-se que esta investigação final poderia voltar ser tentada por meio de uma pesquisa documental do aparato normativo, dos processos e dos procedimentos estabelecidos para funcionamento do sistema de controle interno de uma amostra representativa do universo de unidades gestoras de uma macroentidade do PEF qualquer, de modo a testar a validade das conclusões finais da presente dissertação.

## Apêndices

### Apêndice A. Questionário dirigido aos Agentes de Controle Interno das UGE do COMAER

Questionário dirigido aos Agentes de Controle Interno das UGE do COMAER		
<b><u>DADOS SOBRE O RESPONDENTE</u></b>		
1) Posto : _____ . Quadro: _____ .		
2) Idade : _____ . Tempo de Serviço: _____ .		
3) Efetivo atual da equipe do setor de controle interno da UG (não incluir o ACI):		
a) Oficiais e servidores civis equiparados: _____ .		
b) Suboficiais, Sargentos e servidores civis equiparados: _____ .		
c) Cabos, Taifeiros e servidores civis equiparados: _____ .		
d) Soldados: _____ .		
4) Há quanto tempo serve em sua atual UG: _____ anos e _____ meses.		
5) Por quanto tempo, ao longo de sua carreira, já exerceu a função de ACI? _____ anos e _____ meses.		
6) Quais foram os cursos que realizou ao longo da carreira, que julga contribuir para fortalecer suas competências para atuar como ACI?		
<b>ITEM</b>	<b>GRADUAÇÃO</b>	<b>INSTITUIÇÃO</b>
01		
02		
03		
<b>ITEM</b>	<b>CAPACITAÇÃO/ESPECIALIZAÇÃO</b>	<b>INSTITUIÇÃO</b>
01		
02		
03		
04		
05		
<b>ITEM</b>	<b>PÓS-GRADUAÇÃO (MESTRADO/DOCTORADO)</b>	<b>INSTITUIÇÃO</b>
01		
02		
03		

7) Quais foram os cinco principais cargos / funções, em ordem de importância, que exerceu ao longo da carreira, que em sua opinião contribuíram para fortalecer suas competências para atuar como ACI?

ITEM	CARGO/FUNÇÃO	PERÍODO TOTAL (Anos e Meses)
01		
02		
03		
04		
05		

8) Na sua opinião, qual foi a razão para estar atualmente exercendo a função de Agente de Controle Interno de sua UG?

- a. ( ) Já estar a frente desta função e o atual Comando, Chefia ou Direção da UG ter decidido manter o mesmo *status quo*.
- b. (... ) Transferência do ACI anterior para outra organização, que acarretou na sua escolha pelo Comando, Chefia ou Direção da UG e em sua mudança de área (Esquadrão, Seção, etc) dentro da própria UG.
- c. (... ) Substituição do ACI anterior por decisão do Comando, Chefia ou Direção da UG, que acarretou em sua mudança de área (Esquadrão, Seção, etc) dentro da própria UG.
- d. ( ) Convite do Comando, Chefia ou Direção, que acarretou a sua transferência por necessidade do serviço para a sua atual UG.
- e. ( ) Outra. Qual? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

## QUESTIONÁRIO

Indique a sua opinião pessoal sobre o grau de aderência do sistema de controle interno em funcionamento em sua Unidade Gestora aos 30 itens de avaliação agrupados nas 05 tabelas (componentes) abaixo apresentadas.

a. A resposta a cada item deverá ser assinalada com um “X” em apenas uma das alternativas disponibilizadas.

b. Os graus de aderência da organização a cada condição indicada são:

**1**– Inicial : não prevê este critério, mas já o aplicou de modo informal e pontual em determinados eventos ou situações;

**2**– Básico : prevê o cumprimento genérico deste critério e o aplica eventualmente aos cargos, funções e processos de trabalho;

**3**– Moderado : prevê o cumprimento dos principais aspectos deste critério e o aplica regularmente aos principais cargos, funções e processos de trabalho;

**4**– Bom : prevê o cumprimento integral deste critério e o aplica sistematicamente aos principais cargos, funções e processos de trabalho;

**5**– Avançado : prevê o cumprimento integral e detalhado deste critério e o aplica sistematicamente a todos os cargos, funções e processos de trabalho significativos.

ITEM	“AMBIENTE DE CONTROLE”	GRAU DE ADERÊNCIA				
		1	2	3	4	5
01	A organização define, claramente, as autoridades (cargos e funções) e responsabilidades, observando a segregação de funções e permitindo que seu pessoal possa tomar as decisões e executar as ações necessárias, de forma coordenada, em todos os seus níveis?					
02	A organização estabelece claramente estratégias e políticas para apoiar a realização de seus objetivos e respectivos planejamentos por sua gestão, por exemplo, por meio da fixação de indicadores e de metas mensuráveis de desempenho?					
03	A organização estabelece políticas para a seleção interna do pessoal com as competências profissionais necessárias ao exercício das autoridades e responsabilidades estabelecidas, bem como para seu desenvolvimento e motivação?					
04	A organização seleciona os indivíduos envolvidos no sistema de controle interno com base nos conhecimentos, habilidades e experiência necessários para uma atuação adequada?					
05	A organização estabelece vínculo entre os objetivos organizacionais e de controle interno e a avaliação de desempenho individual?					

ITEM	“AVALIAÇÃO DE RISCO”	GRAU DE ADERÊNCIA				
		1	2	3	4	5
06	A organização identifica e avalia os riscos significativos aos quais está exposta para a concretização dos seus objetivos e o funcionamento de seu sistema de controle interno?					
07	A organização especifica seus objetivos e respectivos planejamentos com clareza, abrangência e detalhamento suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados ao seu alcance?					
08	A organização considera sua vulnerabilidade decorrente das limitações impostas pelo fator humano (imperícia, imprudência, negligência, fraude, etc) no processo de avaliação de riscos?					
09	A organização considera sua vulnerabilidade à ocorrência de mudanças em seus ambientes interno e externo no processo de avaliação de riscos?					

ITEM	“ATIVIDADES DE CONTROLE”	GRAU DE ADERÊNCIA				
		1	2	3	4	5
10	A organização implementa as atividades de controle interno como parte integrante de sua gestão, estabelecendo os procedimentos aplicáveis e o que é esperado de cada indivíduo?					
11	A organização estabelece atividades de controle interno que assegurem o registro e a documentação de todas as transações e eventos significativos, bem como o fornecimento de informações oportunas, relevantes e confiáveis para os gestores e o Comando, Chefia ou Direção?					
12	A organização estabelece controles físicos para a salvaguarda e proteção dos seus ativos vulneráveis, como estoques e viaturas?					
13	A organização realiza celeremente os ajustes determinados por seus processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?					
14	A organização limita a autorização e execução das transações e eventos significativos e o acesso a seus recursos e registros, apenas ao pessoal que atue dentro do âmbito de sua autoridade?					
15	A organização considera os riscos significativos aos quais está exposta quando da seleção, implementação e / ou aprimoramento dos processos, atividades e procedimentos de controle interno, visando a sua mitigação a níveis aceitáveis?					

ITEM	“INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO”	GRAU DE ADERÊNCIA				
		1	2	3	4	5
16	A organização comunica o seu quadro de valores éticos como um de seus valores fundamentais a ser compartilhado por todo seu pessoal, de modo a fomentá-lo em todos os seus cargos e funções?					
17	A organização comunica claramente seus objetivos e respectivos planejamentos ao seu pessoal, de modo a proporcionar uma direção efetiva para o exercício de todos os seus cargos e funções?					
18	A organização comunica claramente as responsabilidades estabelecidas para o exercício de todos os seus cargos e funções, de modo que cada indivíduo possa entender com exatidão o que dele é esperado, bem como o alcance de sua liberdade de agir?					

19	A organização comunica claramente os objetivos e políticas de seu sistema de controle interno ao seu pessoal, bem como as atividades e procedimentos para seu funcionamento, por exemplo, por meio da emissão de norma padrão de ação, e / ou da coordenação das já existentes, visando a proceder à conformidade documental da UG?					
20	A organização comunica, de forma integrada e inteligível, as informações oportunas, fidedignas, relevantes, suficientes e necessárias para apoiar o controle das operações e a tomada de decisão dos gestores e do Comando, Chefia ou Direção, bem como o funcionamento do sistema de controle interno?					
21	A organização comunica, internamente (gestores e Comando, Chefia ou Direção), informações sobre o progresso relativo aos objetivos organizacionais, bem como sobre os riscos relacionados ao seu alcance?					
22	A organização comunica, em tempo hábil, os problemas identificados no sistema de controle interno aos responsáveis pelas ações corretivas, interna e / ou externamente, conforme a necessidade de cada caso?					
23	A organização comunica, externamente (Grandes Comandos ou Sistemas), informações que possibilitem formar opinião sobre sua posição e perspectivas e sobre a eficácia de seu sistema de controle interno?					

ITEM	“ATIVIDADES DE MONITORAMENTO”	GRAU DE ADERÊNCIA				
		1	2	3	4	5
24	A organização monitora e avalia periodicamente a adequação de seus objetivos e respectivos planejamentos frente às mudanças ocorridas nos ambientes interno e externo?					
25	A organização monitora e avalia seu desempenho em relação às metas e indicadores estabelecidos em seus objetivos e respectivos planejamentos?					
26	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação do sistema de controle interno, quanto a sua efetividade e adequação, como, por exemplo, rotinas de acompanhamento dos indicadores e metas de desempenho desenvolvidos para verificar a eficácia da conformidade documental da UG?					
27	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação dos processos, atividades e procedimentos relacionados ao sistema de controle interno?					
28	A organização estabelece atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação de seu processo de avaliação de riscos, quanto a sua efetividade e adequação?					
29	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação das atividades e procedimentos relacionados ao seu processo de avaliação de riscos?					
30	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o acompanhamento das ações de ajuste determinadas pelos processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?					

## Apêndice B. Resultados de estatística descritiva para as respostas aos itens do questionário

<b>Resultados de Estatística Descritiva para as respostas aos itens do questionário</b>						
<b>Subescala “Ambiente de controle”</b>						
Item do Questionário		Frequências				
n°	Descrição	1	2	3	4	5
1	A organização define, claramente, as autoridades (cargos e funções) e responsabilidades, observando a segregação de funções e permitindo que seu pessoal possa tomar as decisões e executar as ações necessárias, de forma coordenada, em todos os seus níveis?	0	4	9	22	16
2	A organização estabelece claramente estratégias e políticas para apoiar a realização de seus objetivos e respectivos planejamentos por sua gestão, por exemplo, por meio da fixação de indicadores e de metas mensuráveis de desempenho?	4	9	19	12	7
3	A organização estabelece políticas para a seleção interna do pessoal com as competências profissionais necessárias ao exercício das autoridades e responsabilidades estabelecidas, bem como para seu desenvolvimento e motivação?	5	6	21	17	2
4	A organização seleciona os indivíduos envolvidos no sistema de controle interno com base nos conhecimentos, habilidades e experiência necessários para uma atuação adequada?	3	10	18	17	3
5	A organização estabelece vínculo entre os objetivos organizacionais e de controle interno e a avaliação de desempenho individual?	5	10	17	16	3
Subtotal de respostas obtidas por frequência (grau de aderência)		17	39	84	84	31
Percentual aproximado por frequência (%)		7	15	33	33	12
<b>Subescala “Avaliação de risco”</b>						
Item do Questionário		Frequências				
n°	Descrição	1	2	3	4	5
6	A organização identifica e avalia os riscos significativos aos quais está exposta para a concretização dos seus objetivos e o funcionamento de seu sistema de controle interno?	3	9	14	20	5
7	A organização especifica seus objetivos e respectivos planejamentos com clareza, abrangência e detalhamento suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados ao seu alcance?	2	10	18	13	8
8	A organização considera sua vulnerabilidade decorrente das limitações impostas pelo fator humano (imperícia, imprudência, negligência, fraude, etc) no processo de avaliação de riscos?	5	13	14	12	7
9	A organização considera sua vulnerabilidade à ocorrência de mudanças em seus ambientes interno e externo no processo de avaliação de riscos?	7	10	19	11	4
Subtotal de respostas obtidas por frequência (grau de aderência)		17	42	65	56	24
Percentual aproximado por frequência (%)		8	21	32	27	12
<b>Subescala “Atividades de controle”</b>						
Item do Questionário		Frequências				
n°	Descrição	1	2	3	4	5
10	A organização implementa as atividades de controle interno como parte integrante de sua gestão, estabelecendo os procedimentos aplicáveis e o que é esperado de cada indivíduo?	1	6	9	26	9

11	A organização estabelece atividades de controle interno que assegurem o registro e a documentação de todas as transações e eventos significativos, bem como o fornecimento de informações oportunas, relevantes e confiáveis para os gestores e o Comando, Chefia ou Direção?	0	4	8	23	16
12	A organização estabelece controles físicos para a salvaguarda e proteção dos seus ativos vulneráveis, como estoques e viaturas?	0	2	9	22	18
13	A organização realiza celeremente os ajustes determinados por seus processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?	1	7	22	14	7
14	A organização limita a autorização e execução das transações e eventos significativos e o acesso a seus recursos e registros, apenas ao pessoal que atue dentro do âmbito de sua autoridade?	2	1	8	19	21
15	A organização considera os riscos significativos aos quais está exposta quando da seleção, implementação e / ou aprimoramento dos processos, atividades e procedimentos de controle interno, visando a sua mitigação a níveis aceitáveis?	3	4	20	16	8
Subtotal de respostas obtidas por frequência (grau de aderência)		7	24	76	120	79
Percentual aproximado por frequência (%)		2	8	25	39	26
<b>Subescala “Informação e comunicação”</b>						
Item do Questionário		Frequências				
nº	Descrição	1	2	3	4	5
16	A organização comunica o seu quadro de valores éticos como um de seus valores fundamentais a ser compartilhado por todo seu pessoal, de modo a fomentá-lo em todos os seus cargos e funções?	3	4	11	21	12
17	A organização comunica claramente seus objetivos e respectivos planejamentos ao seu pessoal, de modo a proporcionar uma direção efetiva para o exercício de todos os seus cargos e funções?	3	4	15	17	12
18	A organização comunica claramente as responsabilidades estabelecidas para o exercício de todos os seus cargos e funções, de modo que cada indivíduo possa entender com exatidão o que dele é esperado, bem como o alcance de sua liberdade de agir?	2	2	15	21	11
19	A organização comunica claramente os objetivos e políticas de seu sistema de controle interno ao seu pessoal, bem como as atividades e procedimentos para seu funcionamento, por exemplo, por meio da emissão de norma padrão de ação, e / ou da coordenação das já existentes, visando a proceder à conformidade documental da UG?	2	4	8	19	18
20	A organização comunica, de forma integrada e inteligível, as informações oportunas, fidedignas, relevantes, suficientes e necessárias para apoiar o controle das operações e a tomada de decisão dos gestores e do Comando, Chefia ou Direção, bem como o funcionamento do sistema de controle interno?	0	4	12	17	18
21	A organização comunica, internamente (gestores e Comando, Chefia ou Direção), informações sobre o progresso relativo aos objetivos organizacionais, bem como sobre os riscos relacionados ao seu alcance?	0	7	13	22	9
22	A organização comunica, em tempo hábil, os problemas identificados no sistema de controle interno aos responsáveis pelas ações corretivas, interna e / ou externamente, conforme a necessidade de cada caso?	0	2	9	20	20
23	A organização comunica, externamente (Grandes Comandos ou Sistemas), informações que possibilitem formar opinião sobre sua posição e perspectivas e sobre a eficácia de seu sistema de controle interno?	2	10	10	19	10
Subtotal de respostas obtidas por frequência (grau de aderência)		12	37	93	156	110
Percentual aproximado por frequência (%)		3	9	23	38	27
<b>Subescala “Atividades de monitoramento”</b>						
Item do Questionário		Frequências				

n°	Descrição	1	2	3	4	5
24	A organização monitora e avalia periodicamente a adequação de seus objetivos e respectivos planejamentos frente às mudanças ocorridas nos ambientes interno e externo?	0	12	11	21	7
25	A organização monitora e avalia seu desempenho em relação às metas e indicadores estabelecidos em seus objetivos e respectivos planejamentos?	3	7	16	13	12
26	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação do sistema de controle interno, quanto a sua efetividade e adequação, como, por exemplo, rotinas de acompanhamento dos indicadores e metas de desempenho desenvolvidos para verificar a eficácia da conformidade documental da UG?	5	8	15	16	7
27	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação dos processos, atividades e procedimentos relacionados ao sistema de controle interno?	1	11	16	17	6
28	A organização estabelece atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação de seu processo de avaliação de riscos, quanto a sua efetividade e adequação?	5	12	17	13	4
29	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação das atividades e procedimentos relacionados ao seu processo de avaliação de riscos?	5	13	19	11	3
30	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o acompanhamento das ações de ajuste determinadas pelos processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?	3	8	17	19	4
Subtotal de respostas obtidas por frequência (grau de aderência)		22	71	111	110	43
Percentual aproximado por frequência (%)		6	20	31	31	12
Total geral de respostas obtidas por frequência		75	213	429	526	287
Percentual geral aproximado por frequência (%)		5	14	28	34	19

Nota: DP - Desvio-padrão.

## Apêndice C. Classificação Geral dos Itens de Verificação do Controle Interno Organizacional das Unidades Gestoras Executoras do COMAER

<b>Classificação Geral dos Itens de Verificação do Controle Interno Organizacional das Unidades Gestoras Executoras do COMAER</b>											
Item do Questionário			Cp	R1	R2	R3	R4	R5	S	Média	DP
Csf	nº	Descrição									
1	22	A organização comunica, em tempo hábil, os problemas identificados no sistema de controle interno aos responsáveis pelas ações corretivas, interna e / ou externamente, conforme a necessidade de cada caso?	IC	0	4	27	80	100	211	4.14	0.85
2	14	A organização limita a autorização e execução das transações e eventos significativos e o acesso a seus recursos e registros, apenas ao pessoal que atue dentro do âmbito de sua autoridade?	AtC	2	2	24	76	105	209	4.10	1.01
3	12	A organização estabelece controles físicos para a salvaguarda e proteção dos seus ativos vulneráveis, como estoques e viaturas?	AtC	0	2	27	88	90	207	4.10	0.83
4	11	A organização estabelece atividades de controle interno que assegurem o registro e a documentação de todas as transações e eventos significativos, bem como o fornecimento de informações oportunas, relevantes e confiáveis para os gestores e o Comando, Chefia ou Direção?	AtC	0	8	24	92	80	204	4.00	0.89
5	1	A organização define, claramente, as autoridades (cargos e funções) e responsabilidades, observando a segregação de funções e permitindo que seu pessoal possa tomar as decisões e executar as ações necessárias, de forma coordenada, em todos os seus níveis?	AC	0	8	27	88	80	203	3.98	0.91
6	20	A organização comunica, de forma integrada e inteligível, as informações oportunas, fidedignas, relevantes, suficientes e necessárias para apoiar o controle das operações e a tomada de decisão dos gestores e do Comando, Chefia ou Direção, bem como o funcionamento do sistema de controle interno?	IC	0	8	36	68	90	202	3.96	0.96
7	19	A organização comunica claramente os objetivos e políticas de seu sistema de controle interno ao seu pessoal, bem como as atividades e procedimentos para seu funcionamento, por exemplo, por meio da emissão de norma padrão de ação, e / ou da coordenação das já existentes, visando a proceder à conformidade documental da UG?	IC	2	8	24	76	90	200	3.92	1.09
8	18	A organização comunica claramente as responsabilidades estabelecidas para o exercício de todos os seus cargos e funções, de modo que cada indivíduo possa entender com exatidão o que dele é esperado, bem como o alcance de sua liberdade de agir?	IC	2	4	45	84	55	190	3.73	0.98
9	10	A organização implementa as atividades de controle interno como parte integrante de sua gestão, estabelecendo os procedimentos aplicáveis e o que é esperado de cada indivíduo?	AtC	1	12	27	104	45	189	3.71	0.97

10	16	A organização comunica o seu quadro de valores éticos como um de seus valores fundamentais a ser compartilhado por todo seu pessoal, de modo a fomentá-lo em todos os seus cargos e funções?	IC	3	8	33	84	60	188	3.69	1.10
11	21	A organização comunica, internamente (gestores e Comando, Chefia ou Direção), informações sobre o progresso relativo aos objetivos organizacionais, bem como sobre os riscos relacionados ao seu alcance?	IC	0	14	39	88	45	186	3.65	0.93
12	17	A organização comunica claramente seus objetivos e respectivos planejamentos ao seu pessoal, de modo a proporcionar uma direção efetiva para o exercício de todos os seus cargos e funções?	IC	3	8	45	68	60	184	3.61	1.12
13	23	A organização comunica, externamente (Grandes Comandos ou Sistemas), informações que possibilitem formar opinião sobre sua posição e perspectivas e sobre a eficácia de seu sistema de controle interno?	IC	2	20	30	76	50	178	3.49	1.14
14	25	A organização monitora e avalia seu desempenho em relação às metas e indicadores estabelecidos em seus objetivos e respectivos planejamentos?	AM	3	14	48	52	60	177	3.47	1.17
15	24	A organização monitora e avalia periodicamente a adequação de seus objetivos e respectivos planejamentos frente às mudanças ocorridas nos ambientes interno e externo?	AM	0	24	33	84	35	176	3.45	1.01
16	15	A organização considera os riscos significativos aos quais está exposta quando da seleção, implementação e / ou aprimoramento dos processos, atividades e procedimentos de controle interno, visando a sua mitigação a níveis aceitáveis?	AtC	3	8	60	64	40	175	3.43	1.04
17	13	A organização realiza celeremente os ajustes determinados por seus processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?	AtC	1	14	66	56	35	172	3.37	0.96
18	27	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação dos processos, atividades e procedimentos relacionados ao sistema de controle interno?	AM	1	22	48	68	30	169	3.31	1.01
19	6	A organização identifica e avalia os riscos significativos aos quais está exposta para a concretização dos seus objetivos e o funcionamento de seu sistema de controle interno?	AR	3	18	42	80	25	168	3.29	1.06
20	7	A organização especifica seus objetivos e respectivos planejamentos com clareza, abrangência e detalhamento suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados ao seu alcance?	AR	2	20	54	52	40	168	3.29	1.08
21	30	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o acompanhamento das ações de ajuste determinadas pelos processos de avaliação de riscos e / ou de monitoramento do sistema de controle interno?	AM	3	16	51	76	20	166	3.25	1.02

22	26	A organização estabelece processos, atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação do sistema de controle interno, quanto a sua efetividade e adequação, como, por exemplo, rotinas de acompanhamento dos indicadores e metas de desempenho desenvolvidos para verificar a eficácia da conformidade documental da UG?	AM	5	16	45	64	35	165	3.24	1.18
23	2	A organização estabelece claramente estratégias e políticas para apoiar a realização de seus objetivos e respectivos planejamentos por sua gestão, por exemplo, por meio da fixação de indicadores e de metas mensuráveis de desempenho?	AC	4	18	57	48	35	162	3.18	1.13
24	4	A organização seleciona os indivíduos envolvidos no sistema de controle interno com base nos conhecimentos, habilidades e experiência necessários para uma atuação adequada?	AC	3	20	54	68	15	160	3.14	1.00
25	3	A organização estabelece políticas para a seleção interna do pessoal com as competências profissionais necessárias ao exercício das autoridades e responsabilidades estabelecidas, bem como para seu desenvolvimento e motivação?	AC	5	12	63	68	10	158	3.10	1.01
26	8	A organização considera sua vulnerabilidade decorrente das limitações impostas pelo fator humano (imperícia, imprudência, negligência, fraude, etc) no processo de avaliação de riscos?	AR	5	26	42	48	35	156	3.06	1.21
27	5	A organização estabelece vínculo entre os objetivos organizacionais e de controle interno e a avaliação de desempenho individual?	AC	5	20	51	64	15	155	3.04	1.08
28	28	A organização estabelece atividades e procedimentos para o monitoramento e avaliação de seu processo de avaliação de riscos, quanto a sua efetividade e adequação?	AM	5	24	51	52	20	152	2.98	1.10
29	9	A organização considera sua vulnerabilidade à ocorrência de mudanças em seus ambientes interno e externo no processo de avaliação de riscos?	AR	7	20	57	44	20	148	2.90	1.14
30	29	A organização monitora e avalia a efetividade e adequação das atividades e procedimentos relacionados ao seu processo de avaliação de riscos?	AM	5	26	57	44	15	147	2.88	1.05
a	Componente “Ambiente de Controle” (AC)									3,29	1.03
b	Componente “Avaliação de Risco” (AV)									3.14	1.12
c	Componente “Atividades de Controle” (AtC)									3,78	0.95
d	Componente “Informação e Comunicação” (IC)									3.77	1.02
e	Componente “Atividades de Monitoramento” (AM)									3.27	1.08
F	Sistemas de Controle Interno Organizacional das UGE do COMAER									3.48	1.04

Nota: Cfs - Classificação; Cp - Componente do Sistema de Controle Interno Organizacional; R - Resultado da multiplicação do peso da frequência do grau (de 01 a 05) pelo número de respostas obtido; S - Somatório dos Resultados encontrados em cada frequência (R1 a R5).



## Referências Bibliográficas

Andrews, C. W. e Kouzmin, A. (1998). O Discurso da Nova Administração Pública. **Lua Nova Revista de Cultura e Política**, 45: 98-129.

Antunes, M. T. P., Grecco, M. C. P., Formigoni, H. e Neto, O. R. M. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais - FAAP**, 10(20): 5-19.

Araújo, J. F. F. E. (2002). **Gestão Pública em Portugal: mudança e persistência institucional**. Coimbra: Quarteto Editora.

Araújo, J. F. F. E. (2007). **Avaliação da Gestão Pública: a Administração Pós Burocrática**. Comunicação apresentada na conferência da UNED, A Coruña, Espanha, 2007.

Arndt, H. W. (1998). From State to Market. **Asian Economic Journal** , 12(4): 331-341.

Austenfeld, R. B. J. (2001). W. Edwards Deming: The Story of a Truly Remarkable Person. **Research Society of Commerce and Economics**, 42(1): 49-102.

Australian National Audit Office - ANAO (1999). **Principles and Better Practices. Corporate Governance in Commonwealth Authorities and Companies**. Discussion Paper. Disponível em  [<www.anao.gov.au/uploads/documents/Corporate\\_Governance\\_in\\_Authorities\\_and\\_Companies.pdf>](http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Corporate_Governance_in_Authorities_and_Companies.pdf) [Acesso em 15 de março de 2013].

Bateman, T. S. e Snell, S. A. (2012). **Administração**. (2. ed.). Porto Alegre: AMGH Ltda.

Bennett, A. (2001). **Public Enterprise Reform and Performance Contract**. In Ali Farazmand (Eds). Privatization or Public Enterprise Reform? International Case Studies with Implications for Public Management. Westport: Greenwood Press.

Brandão, H. P. e Bahry, C. P. (2005). Gestão por competências: métodos e técnicas para mapeamento de competências. **Revista do Serviço Público**, 56(2): 179-194.

Controladoria-Geral da União - CGU (2013a). **Avaliação da Execução de Programas de Governo**. Disponível em  [<http://www.cgu.gov.br/AuditoriaeFiscalizacao/ExecucaoProgramasGoverno/index.asp>](http://www.cgu.gov.br/AuditoriaeFiscalizacao/ExecucaoProgramasGoverno/index.asp) [Acesso em 25 de junho de 2013].

Controladoria-Geral da União - CGU (2013b). **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 21 - Apuração, Inscrição e Execução da Dívida Ativa da União.** Disponível em <[http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/5459\\_%20Relatorio\\_PGFN\\_20052013.pdf](http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/5459_%20Relatorio_PGFN_20052013.pdf)> [Acesso em 25 de junho de 2013].

Controladoria-Geral da União - CGU (2013c). **Avaliação da Execução de Programas de Governo.** Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/ControleInterno/AvaliacaoExecucaoProgramasGoverno/index.asp>> [Acesso em 22 de junho de 2013].

Controladoria-Geral da União - CGU (2013d). **Avaliação da Gestão dos Administradores.** Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/ControleInterno/AvaliacaoGestaoAdministradores/index.asp>> [Acesso em 25 de junho de 2013].

Controladoria-Geral da União - CGU (2013e). **Fiscalização de Recursos Federais por Sorteios Públicos.** Disponível em <[http://www.cgu.gov.br/ControleInterno/AvaliacaoExecucaoProgramasGoverno/Sorteios/leia\\_mais.asp](http://www.cgu.gov.br/ControleInterno/AvaliacaoExecucaoProgramasGoverno/Sorteios/leia_mais.asp)> [Acesso em 25 de junho de 2013].

Bresser Pereira, L. C. (1997). **A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle.** Cadernos MARE da Reforma do Estado; v.1. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997, 58 p. Disponível em <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/publicacao/seges/PUB\\_Seges\\_Mare\\_caderno01.PDF](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/publicacao/seges/PUB_Seges_Mare_caderno01.PDF)> [Acesso em 23 de maio de 2013].

Brito, J. R. (2009). Breve Histórico do Controle Interno do Poder Executivo Federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. **Revista de Negócios**, 7: 1-24.

Butcher, R. (2004). **Modelo de Gestão do Conhecimento para a RB 92: uma construção baseada na experiência com PDCA, melhoria contínua e processos empresariais.** Dissertação do Mestrado em Administração (Gestão Estratégica das Organizações). Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em <[http://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/1/16/Rodolfo\\_Butcher.pdf](http://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/1/16/Rodolfo_Butcher.pdf)> [Acesso em 20 de setembro de 2012].

Butler, M. R. e Garnett, R. F. (2003). Teaching the Coase Theorem: Are We Getting It Right? **American Economic Journal - AEJ** , 31(2): 133-145.

Caiado, A. C. P. (2011). **Contabilidade Analítica e de Gestão**. (6. ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.

Camargo, G. B. (2010). **Governança Republicana como Vetor para a Interpretação das Normas de Direito Financeiro**. Tese de Doutorado apresentada a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Disponível em <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-080857/publico/Tese\\_doutorado\\_Guilherme\\_Bueno\\_de\\_Camargo.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-080857/publico/Tese_doutorado_Guilherme_Bueno_de_Camargo.pdf)> [Acesso em 18 de maio de 2013].

Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA (1995). **Indicators of Government Financial Condition. Appendix 1 - Guidance on Control**. Disponível em <[http://www.eiic.eu/files/12/public/legal\\_documents/CoCo\\_Guidance\\_on\\_Control\\_Content\\_read.pdf](http://www.eiic.eu/files/12/public/legal_documents/CoCo_Guidance_on_Control_Content_read.pdf)> [Acesso em 28 de março de 2013].

Castaldelli Júnior, E. (2010). **Divulgação de Desempenho de Órgãos Públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União**. Dissertação do Mestrado em Controladoria e Contabilidade. FEAC, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17122010-143341/pt-br.php>> [Acesso em 04 de agosto de 2012].

Cattell, R. B. (1966). The scree test for the number of factors. **Multivariate Behavioral Research**, 1, 245-276.

Chambers, A. (2012). **Notes and Recommendations (at end) on COSO's December 2011 Exposure Draft**. Disponível em <[http://www.coso.org/documents/IC\\_COSO\\_COMMENTS/PREVIOUS/88-1562905f-cf18-4d9c-9bab-61e3c88e57fc\\_New%20COSO\\_2011\\_12.pdf](http://www.coso.org/documents/IC_COSO_COMMENTS/PREVIOUS/88-1562905f-cf18-4d9c-9bab-61e3c88e57fc_New%20COSO_2011_12.pdf)> [Acesso em 15 de abril de 2013].

Chanlat, J. F. (2002). **O gerencialismo e a ética do bem comum: a questão da motivação para o trabalho nos serviços públicos**. Comunicação apresentada no VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 8-11 Out. Disponível em <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/clad0043316.pdf>> [Acesso em 25 de março de 2013].

Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 1(4): 1-17.

Charoux, O. M. G. (2004). **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. São Paulo: DVS Editora.

Chiavenato, I. (2003). **Introdução à teoria geral da administração. Uma visão abrangente da moderna administração das organizações** (7. ed.). Rio de Janeiro: Ed. Elsevier.

Citadini, A. R. (1998). **Instrumentos de Controle no Setor Público no Estado de São Paulo**. Comunicação apresentada no Seminário Nacional “O Controle Interno no Contexto da Modernização do Estado”. Coordenadoria Estadual de Controle Interno - Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 08 de outubro. Disponível em <<http://www.citadini.com.br/palestras/afresp9810.htm>> [Acesso em 22 de dezembro de 2012].

Comando da Aeronáutica - COMAER (2013). Ministério da Defesa. **Comando-Geral de Operações Aéreas**. Disponível em <<http://www.fab.mil.br/portal/capa/index.php?page=comgar>> [Acesso em 18 de junho de 2013].

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (1992). **Internal Control - Integrated Framework**. Disponível em <[www.coso.org](http://www.coso.org)> [Acesso em 25 de setembro de 2012].

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (1994). **Internal Control - Integrated Framework** (Two-Volume edition). Disponível em <[www.coso.org](http://www.coso.org)> [Acesso em 20 de novembro de 2012].

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (2009). **Guidance on Monitoring Internal Control Systems. Introduction**. Janeiro 2009. Disponível em <[www.coso.org/documents/COSO\\_Guidance\\_On\\_Monitoring\\_Intro\\_online1.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf)> [Acesso em 18 de março de 2013].

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (2011). **Internal Control - Integrated Framework. Framework - Exposure Draft**. Disponível em <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6877,cosodraftinternal-control-framework-draft-dec-2011.pdf?0>> [Acesso em 16 de março de 2013].

Committee Cadbury (1992). **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**. Disponível em <[www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf)> [Acesso em 30 de março de 2013].

Conti, J. M. e Carvalho, A. C. (2011). O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **Revista Direito Público - Instituto Brasiliense de Direito Público**, 1(37): 201-220.

Cruz, J. N. (2008). **Economia e Política: Uma Abordagem Dialética da Escolha Pública**. Lisboa: Coimbra Editora.

Culau, A. A. e Fortis, M. F. A. (2006). **Transparência e Controle Social na Administração Pública Brasileira: Avaliação das Principais Inovações Introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal**. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Ciudad de Guatemala, 7 - 10 Novembro. Disponível em <<https://bvc.cgu.gov.br/handle/123456789/3235>> [Acesso em 27 de maio de 2012].

Deming, W. (1994). **The new economics for industry, government, education** (2. ed.). Cambridge: MIT, Center for Advanced Educational Services.

Field, A. (2009). **Discovering statistics using SPSS**. London: Sage Publications.

Filho, J. F. R., Lopes, J. E. G., Pederneiras, M. M. M. e Ferreira, J. O. L. (2008). Controle Interno, Controle Externo e Controle Social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, 4(3): 48-63.

Financial Reporting Council - FRC (2005). **Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code**. Disponível em <<https://www.frc.org.uk/FRC/media/Documents/Revised-Turnbull-Guidance-October-2005.pdf>> [Acesso em 14 de abril de 2013].

Fragoso, A. R., Filho, J. F. R., Lopes, J. E. G. e Pederneiras, M. M. M. (2010). **Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma Análise Comparativa IPSAS e NBCTSP**. Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade [Internet], 26-27 Julho 2010. Disponível em <[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an\\_resumo.asp?con=1&cod\\_trabalho=92&titulo=NORMAS+BRASILEIRAS+E+INTERNACIONAIS+DE+CONTABILIDADE+APLICADAS+AO+SETOR+P%DABLICO+E+O+DESAFIO+DA+CO+NVE](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=92&titulo=NORMAS+BRASILEIRAS+E+INTERNACIONAIS+DE+CONTABILIDADE+APLICADAS+AO+SETOR+P%DABLICO+E+O+DESAFIO+DA+CO+NVE)> [Acesso em 22 de maio de 2012].

Gil, A. C. (2002). **Como Elaborar Projetos de Pesquisa** (4ª ed.). São Paulo: Editora Atlas S/A.

Gray, A. e Jenkins, B. (1993). Codes of Accountability in the New Public Sector. **Accounting, Auditing and Accountability Journal - AAAJ**, 6(3): 52-67.

Gültekin, S. (2011). New public management: Is it really new? **International Journal of Human Sciences**, 8( 2): 344-358.

Harvey, D. (2005). **A Brief History of Neoliberalism**. New York: Oxford University Press.

Hood, C. (1991). A Public Management For All Seasons? **Royal Institute of Public Administration**, 69(1): 3-19.

Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. **Accounting, Organizations and Society**, 20(2/3): 93-109.

Hood, C. (2002). New Public Management. In **The Encyclopaedia of the Social and Behavioral Sciences**: 12553-12556. Disponível em <[http://christopherhood.net/pdfs/npm\\_encyclopedia\\_entry.pdf](http://christopherhood.net/pdfs/npm_encyclopedia_entry.pdf)> [Acesso em 07 de janeiro de 2013].

Hutcheson, G. e Sofroniou, N. (1999). **The multivariate social Scientist**. London: Sage.

Imoniana, J. O. e Mohara, J. J. (2005). Cognição da Estrutura de Controle Interno: uma pesquisa exploratória. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, 2(1): 37-46.

Institute of Chartered Accountants of England and Wales - ICAEW (1999). **Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code**. Disponível em <[www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf)> [Acesso em 04 de abril de 2013].

Institute of Internal Auditors - IIA (2009). **Practice Advisory 2130-1: Assessing the Adequacy of Control Processes**. Disponível em <[www.drillie.com/a620/Article/PA/PA2130-1-AssessIC.pdf](http://www.drillie.com/a620/Article/PA/PA2130-1-AssessIC.pdf)> [Acesso em 22 de março de 2013].

Institute of Internal Auditors - IIA (2009). **IPPF - Definition of Internal Auditing**. Disponível em <[https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/IPPF\\_Definition.doc](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/IPPF_Definition.doc)> [Acesso em 28 de março de 2013].

Institute of Internal Auditors - IIA (2010a). **Practice Advisories Under International Professional Practice Framework (IPPF)**. Disponível em <<http://www.theiia.org/bookstore/product/practice-advisories-under-international-professional-practice-framework-ippf-download-pdf-1497.cfm>> [Acesso em 24 de março de 2013].

Institute of Internal Auditors - IIA (2010b). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Traduzido pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil (2010). Disponível em <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>> [Acesso em 27 de novembro de 2012].

Institute of Internal Auditors - IIA (2012). **IIA Response to IFAC Evaluating and Improving Internal Control - Appendix A**. Disponível em <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/IIA Response to IFAC Evaluating and Improving Internal Control - Appendix A.pdf>> [Acesso em 28 de março de 2013].

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2010). **Censo Demográfico 2010. Características Gerais da População, Religião e Pessoas com Deficiência**. Disponível em <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/caracteristicas\\_religiao\\_deficiencia/default\\_caracteristicas\\_religiao\\_deficiencia.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/caracteristicas_religiao_deficiencia/default_caracteristicas_religiao_deficiencia.shtm)> [Acesso em 28 de abril de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / Public Sector Committee - PSC (2001). **Study 13 - Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. International Public Sector Study**. Disponível em <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>> [Acesso em 05 de fevereiro de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / IPSASB (2003). **Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities** (2. ed). Disponível em <<http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196271991204/TransitiontotheAccrualBasisofAccountingGuidanceforGovernmentsandGovernmentEntities.pdf>> [Acesso em 09 de janeiro de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / PAIB Committe (2006). **Internal Controls - A Review of Current Developments**. Information Paper. Disponível em

<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>>

[Acesso em 12 de maio de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / IPSASB (2010). **Manual da IFAC de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público**. Tradução do Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em <[http://linomartins.files.wordpress.com/2012/06/ipsas2010\\_web.pdf](http://linomartins.files.wordpress.com/2012/06/ipsas2010_web.pdf)> [Acesso em 10 de fevereiro de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / IPSASB (2011a). **Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities** (3. ed). Disponível em <<http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm>> [Acesso em 05 de fevereiro de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / PAIB Committee (2011b). **Global Survey on Risk Management and Internal Control - Results, Analysis, and Proposed Next Steps**. Disponível em <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/global-survey-on-risk-manag.pdf>> [Acesso em 10 de abril de 2013].

International Federation of Accountants - IFAC / PAIB Committee (2012). **Evaluating and Improving Internal Control in Organizations**. Disponível em <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluating%20and%20Improving%20Internal%20Control%20in%20Organizations%20-%20updated%207.23.12.pdf>> [Acesso em 18 de abril de 2013].

International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI (2001). **Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government**. INTOSAI GOV 9120. Disponível em <[http://www.issai.org/media\(576,1033\)/INTOSAI\\_GOV\\_9120\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(576,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf)> [Acesso em 03 de abril de 2013].

International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI (2004a). **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. INTOSAI GOV 9100. Disponível em <[http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI\\_GOV\\_9100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)> [Acesso em 14 de março de 2013].

International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI (2004b). **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. INTOSAI GOV 9100. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador:

Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em <[www.tce.ba.gov.br/biblioteca/publicacoes/](http://www.tce.ba.gov.br/biblioteca/publicacoes/)> [Acesso em 02 de outubro de 2012].

Jesus, M. A. J. (2010). **A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no déficit público em Portugal** (1. ed.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian e Fundação para a Ciência e Tecnologia.

Jones, G. R. (2010). **Teoria das Organizações**. (6. ed.). São Paulo: Pearson Education do Brasil.

Kolthoff, E., Huberts, L. e van den Heuvel, H. (2007). The Ethics of New Public Management: Is Integrity at Stake? **Public Administration Quarterly**, 30(4): 131-153.

Kaiser, H. F. (1960). The application of electronic computers to factor analysis. **Educational and Psychological Measurement**, 20, 141-151.

Lapsley, I. (2010). **New Public Management in the Global Financial Crisis - dead, alive, or born again?** Disponível em <[http://www.rcpar.org/mediaupload/publications/2010/20100413\\_Lapsley\\_New\\_public\\_management\\_in\\_the\\_global\\_financial\\_crisis.pdf](http://www.rcpar.org/mediaupload/publications/2010/20100413_Lapsley_New_public_management_in_the_global_financial_crisis.pdf)> [Acesso em 10 de janeiro de 2013].

Lindsay, H. (2006). **20 Questions - Directors of Not-for-profit Organizations Should Ask about Governance**. Disponível em <<http://www.cica.ca/focus-on-practice-areas/governance-strategy-and-risk/not-for-profit-director-series/20-questions-series/item12302.pdf>> [Acesso em 09 de abril de 2013].

Lindsay, H. (2009). **20 Questions Directors of Not-for-profit Organizations Should Ask about Risk**. Disponível em <<http://www.cica.ca/focus-on-practice-areas/governance-strategy-and-risk/not-for-profit-director-series/20-questions-series/item12324.pdf>> [Acesso em 10 de abril de 2013].

Loureiro, G. (2010). **Setor Público: Teoria de Agência versus Teoria Institucional**. Disponível em <[http://www.geraldoloureiro.com/wiki/index.php?title=Setor\\_P%C3%BAblico:\\_Teoria\\_de\\_Ag%C3%A2ncia\\_versus\\_Teoria\\_Institucional](http://www.geraldoloureiro.com/wiki/index.php?title=Setor_P%C3%BAblico:_Teoria_de_Ag%C3%A2ncia_versus_Teoria_Institucional)> [Acesso em 03 de junho de 2012].

Malhotra, N. K. (2004). **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada** (4ª ed.). Porto Alegre: Bookman.

Manning, N. (2001). The Legacy of the New Public Management in Developing Countries. **International Review of Administrative Sciences**, 67: 297-312.

Marconi, M. A. e Lakatos, E. M. (2007). **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, análise e interpretação de dados** (6. ed.). São Paulo: Atlas.

McGregor, D. (1960). **The Human Side of Enterprise**. New York: McGraw-Hill.

Ministério da Fazenda - MF (2013). **Glossário**. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/>> [Acesso em 16 de março de 2013].

Morais, G. e Martins, I. (2007). **Auditoria Interna: função e processo** (3. ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.

Moe, T. M. (1984). The New Economics of Organization. **American Journal of Political Science**, 28(4): 739-777.

Nakagawa, M., Relvas, T. R. S. e Filho, J. M. D. (2007). Accountability: a Razão de Ser da Contabilidade. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 1(3): 83-100.

Nascimento, A. M. e Reginato, L. (2008). Divulgação da Informação Contábil, Governança Corporativa e Controle Organizacional: uma relação necessária. **Revista Universo Contábil**, 4(3): 25-47.

Niskanen, W. A. (1971). **Bureaucracy and Representative Government**. Chicago: Aldine, Atherton.

Niyama, J. K., Dantas, J. A., Rodrigues, F. F. e Mendes, P. C. M. (2010). Normatização Contábil Baseada em Princípios ou em Regras? Benefícios, Custos, Oportunidades e Riscos. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP/USP**, 4(9): 3-29.

Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (1995). **Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries**. Disponível em <<http://books.google.pt/books?id=TACcD2r0wDYC&printsec=frontcover&dq=Governance+in+Transition:+Public+Management+Reforms+in+OECD+Countries&hl=pt-PT&sa=X&ei=0VgxUdvKEcuXhQeuiICgAw&ved=0CC8QuwUwAA>> [Acesso em 19 de janeiro de 2013].

Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (2004). **OECD Principles of Corporate Governance**. Disponível em <<http://www.oecd.org/corporate/oecdprinciplesofcorporategovernance.htm>> [Acesso em 15 de fevereiro de 2013].

Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (2005). **Diretrizes da OCDE sobre governança corporativa para empresas de controle estatal**. Disponível em <<http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/42524177.pdf>> [Acesso em 16 de fevereiro de 2013].

Osborne, D. e Gaebler, T. (1993). **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**. New York: Addison-Wesley Publishing Company.

Paula, A. P. P. (2003). Administração Pública Brasileira entre o Gerencialismo e a Gestão Social. **ERA**, 45(1): 36-49.

Pereira, P. T., Afonso, A., Arcanjo, M. e Santos, J. C. G. (2009). **Economia e Finanças Públicas** (3. ed.). Lisboa: Escolar Editora.

Pestana, M. H. e Gageiro, J. N. (2005). **Análise de Dados para Ciências Sociais: a complementaridade do SPSS** (4. ed.). Lisboa: Edições Sílabo.

Pinheiro, R. P. (2009). **A Visão da Abar**. In Proença, J. D., Costa, P. V. e Montagner, P. (Eds). **Desafios da Regulação no Brasil**. Brasília: ENAP.

Pollitt, C. e Bouckaert, G. (2011). **Public Management Reform. A Comparative Analysis: New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State** (3. ed.). New York: Oxford University Press.

Ponte, V. M. R., Oliveira, M. C., Moura, H. J. e Barbosa, J. V. (2007). **Análise das Metodologias e Técnicas de Pesquisas Adotadas nos Estudos Brasileiros sobre Balanced Scorecard: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006**. Comunicação apresentada no I Congresso ANPCONT, Gramado, 2007. Disponível em <[http://www.docere.pro.br/Arq%20downloads/ucb\\_vivencia/Analise%20das%20metodologias%20e%20tecnicas.pdf](http://www.docere.pro.br/Arq%20downloads/ucb_vivencia/Analise%20das%20metodologias%20e%20tecnicas.pdf)> [Acesso em 15 de fevereiro de 2013].

Ratcliffe, T. A. e Landes, C. E. (2009). **Understanding Internal Control and Internal Control Services**. Disponível em <<http://www.aicpa.org/interestareas/informationtechnology/resources/internalcontrol/pages/default.aspx>> [Acesso em 27 de novembro de 2012].

Rocha, J. A. O. (1998). **Formação dos Quadros Superiores da Administração Pública no Âmbito da UE**. Comunicação apresentada no ISMAI, Maia, 13 de Outubro. Disponível em <<http://hdl.handle.net/1822/2905>> [Acesso em 23 de março de 2013].

Rocha, J. A. O. (2011). **Gestão Pública: Teorias, Modelos e Prática**. Lisboa: Escolar Editora.

Rodrigues, M. A. V. e Araújo, J. F. F. E. (2005). **A Nova Gestão Pública na Governação Local**. Comunicação apresentada no 3º Congresso Nacional de Administração Pública, Oeiras, Portugal. Disponível em <<http://hdl.handle.net/1822/4545>> [Acesso em 15 de julho de 2012].

Sacramento, A. R. S. (2005). Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o Avanço da *Accountability* no Brasil. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania - Revista do Centro de Estudos de Administração Pública e Governo - EAESP/FGV**, 10(47): 20-47.

Salgado, L. H. (2003). **Agências Regulatórias na Experiência Brasileira: um Panorama do Atual Desenho Institucional**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. Texto para Discussão nº 941. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055672.PDF>> [Acesso em 22 de março de 2013].

Sanders, R. e Chen, Y. (2005). On Privatisation and Property Rights: Should China Go Down the Road of Outright Privatisation? **Journal of Chinese Economic and Business Studies**, 3(3): 231–245.

Secchi, L. (2009). Modelos Organizacionais e Reformas da Administração Pública. **Revista de Administração Pública**, 43(2): 347-369.

Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica – SEFA - Comando da Aeronáutica- Ministério da Defesa (2013). **Prestação de Contas Ordinária Anual. Relatório de Gestão do Exercício de 2012**. Disponível em <[http://www.fab.mil.br/acessoainformacao/docs/ControleInterno/2012/Relatorio\\_de\\_Gestao\\_2012\\_SEFA\\_FAER.pdf](http://www.fab.mil.br/acessoainformacao/docs/ControleInterno/2012/Relatorio_de_Gestao_2012_SEFA_FAER.pdf)> [Acesso em 05 de julho de 2013].

Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2011). **Plano Mais Brasil**. Mais Desenvolvimento - Mais Igualdade - Mais Participação. Plano Plurianual 2012-2015. Mensagem Presidencial. Disponível em <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/mensagem\\_presidencial\\_ppa.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/mensagem_presidencial_ppa.pdf)> [Acesso em 01 de abril de 2013].

Secretaria do Tesouro Nacional – STN - Ministério da Fazenda (2013a). **O que é o SIAFI**. Disponível em <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/siafi>> [Acesso em 07 de maio de 2013].

Secretaria do Tesouro Nacional – STN - Ministério da Fazenda (2013b). **Sobre o SIC**. Disponível em <[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=322&Itemid=99&child=1&lang=pt](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=322&Itemid=99&child=1&lang=pt)> [Acesso em 19 de maio de 2013].

Secretaria do Tesouro Nacional – STN - Ministério da Fazenda (2013c). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/principais-publicacoes/mcasp>> [Acesso em 15 de maio de 2013].

Šević, Ž. (2004). Accounting Aspects of “New Public Management”: Accrual Accounting in the Public Sector. **The Journal of Finance and Management in Public Services**, 4(1): 51-66.

Silva, A. S. R, Satim, L. A., Souza, M. E. A., Silva, R. F. e Henrique, M. R. (2007). **A Lei Sarbanes Oxley e seus efeitos nas transparências para os investidores brasileiros em empresas S/A**. Disponível em <[http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Lei\\_Sarbanes\\_Oxley\\_e\\_seus\\_efeitos.pdf](http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Lei_Sarbanes_Oxley_e_seus_efeitos.pdf)> [Acesso em 16 de junho de 2013].

Silva, E. L. e Menezes, E. M. (2001). **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação** (3. ed.). Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC.

Silva, L. M. (2007). A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações dadas aos Usuários das Informações Contábeis. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 1(1): 25-38.

Silva, L. M. (2008). **Plenário do CFC aprova primeiras NBCASPs**. Disponível em <<http://linomartins.wordpress.com/2008/11/26/plenario-do-cfc-aprova-primeiras-nbcasps/>> [Acesso em 02 de junho de 2012].

Silva, L. M. (2011). **Contabilidade Multidimensional: os impactos do Processo de Convergência no Controle Interno**. Disponível em <<http://linomartins.wordpress.com/2011/10/31/contabilidade-multidimensional-os-impactos-do-processo-de-convergencia-no-controle-interno/>> [Acesso em 15 de maio de 2013].

Silva, L. M. (2012). **A Nova Contabilidade Pública: CFC divulga IPSAS traduzidas**. Disponível em <[http://linomartins.files.wordpress.com/2012/06/ipsas2010\\_web.pdf](http://linomartins.files.wordpress.com/2012/06/ipsas2010_web.pdf)> [Acesso em 15 de maio de 2013].

Silvestre, H. C. (2010). **Gestão Pública - Modelos de Prestação no Serviço Público**. Lisboa: Escolar Editora.

Smyth, S. (2007). Public Accountability: A Critical Approach. **The Journal of Finance and Management in Public Services**, 6(2): 27-45.

Souto Maior, V. (2009). **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público - NBCT SP**. Comunicação apresentada no I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público. Disponível em <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Apresentacao\\_NBCT\\_SP.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_NBCT_SP.pdf)> [Acesso em 07 de junho de 2013].

Subchefia para Assuntos Jurídicos - Casa Civil da Presidência da República (2003). **Exposição de Motivos Interministerial nº 1/CC/MJ, de 1º de janeiro de 2003**. Brasília: CCPR, 2003. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2003/1-CCV-MJ-03.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/1-CCV-MJ-03.htm)> [Acesso em 27 de maio de 2013].

Sutcliffe, P. (2006). International Public Sector Accounting Standard (IPSASs) 1996 to 2006: progress and status. **The Journal of Finance and Management in Public Services**, 6(1): 11-28.

Vasconcelos, A. F., Sousa, R. G., Caneca, R. L. e Niyama, J. K. (2012). **O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro - Uma Pesquisa Empírica Sobre a Utilidade da Informação Contábil**. Comunicação apresentada no 12º Congresso USP de Controladoria e

Contabilidade, São Paulo, 26 e 27 de julho. Disponível em <[www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/151.pdf](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/151.pdf)> [Acesso em 27 de maio de 2013].

Vizeu, F. (2010). (Re)contando a Velha História: Reflexões sobre a Gênese do *Management*. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, 14(5): 780-797.

Waterman Jr., Robert H., Peters, T. J. e Phillips, J. R. (1980). Structure Is Not Organization. **Business Horizons**, 23(3): 13-14.

Xavier Júnior, A. E., Paulo, E., Silva, J. D. G. (2009). **Estudo Sobre a Capacidade Informacional das Novas Estruturas das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**. Comunicação apresentada no XV Seminários em Administração - SEMEAD, São Paulo, outubro de 2012. Disponível em <[www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/trabalhosPDF/373.pdf](http://www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/trabalhosPDF/373.pdf)> [Acesso em 22 de março de 2013].

Wilson, T. W. (1887). The Study of Administration. **Political Science Quarterly**, 2(2): 197-222.

World Federation of Exchanges - WFE (2013). **2012 WFE Market Highlights**. Disponível em <<http://www.world-exchanges.org/files/statistics/2012%20WFE%20Market%20Highlights.pdf>> [Acesso em 10 de junho de 2013].

## **Legislação**

Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.** Texto consolidado até a Emenda Constitucional nº 66, de 13 de julho de 2010. Brasília: Senado Federal.

Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967.** Brasília.

Brasil. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **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. Brasília, 2000. Brasília.

Brasil. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília.

Brasil. **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. Brasília.

Brasil. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Lei nº 11.204, de 05 de dezembro de 2005.** Altera a Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios; autoriza a prorrogação de contratos temporários firmados com fundamento no art. 23 da Lei no 10.667, de 14 de maio de 2003; altera o art. 4º da Lei no 8.745, de 9 de dezembro de 1993, e a Lei no 11.182, de 27 de setembro de 2005; e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília.

Brasil. **Lei nº 12.314, de 19 de agosto de 2010.** Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, 8.745, de 9 de dezembro de 1993, que dispõe sobre a contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, e 8.029, de 12 de abril de 1990, que dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração pública federal; revoga dispositivos da Lei no 10.678, de 23 de maio de 2003; e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Lei nº 12.798, de 04 Abr. 2013.** Estima a receita e fixa a despesa da União para o Exercício de 2013. Brasília.

Brasil. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 61.386, de 19 de setembro de 1967.** Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias Gerais de Finanças e fixa sua estrutura e atribuições, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 64.441, de 30 de abril de 1969.** Institui o Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 71.245, de 13 de outubro de 1972.** Cria a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 72.086, de 13 de abril 1973.** Aprova o Regulamento de Administração da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 73.368, de 26 de dezembro de 1973.** Aprova o Regulamento dos Comandos Aéreos Regionais e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 75.354, de 05 de fevereiro de 1975.** Cria no Ministério da Aeronáutica as Secretarias Regionais de Economia e Finanças das Aeronáutica e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979.** Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 91.150, de 15 de março de 1985.** Transfere a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON) para o Ministério da Fazenda, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986.** Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decretos nº 3.590, de 06 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Administração Financeira Federal e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 4.113, de 05 de fevereiro de 2002.** Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 4.118, de 07 de fevereiro de 2002.** Dispõe sobre a organização da presidência da república e dos Ministérios e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002.** Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002.** Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002.** Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 6.656, de 20 de novembro de 2008.** Dá nova redação aos arts. 3º, 7º, 11 e 13 do Anexo I e ao Quadro “a” do Anexo II ao Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 6.692, de 12 de dezembro de 2008.** Dá nova redação aos arts. 9º, 10, 13 e 19 do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009.** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012.** Altera os Decretos 5.417, de 13 de abril de 2005, nº 5.751, de 12 de abril de 2006, e nº 6.834, de 30 de abril de 2009, que aprovam as estruturas regimentais e os quadros demonstrativos dos cargos em comissão e das funções gratificadas dos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, do Ministério da Defesa. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994.** Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 1.626-49, de 12 de fevereiro de 1998.** Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 1.751-66, de 02 de junho de 1999.** Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 1.893-67, de 29 de junho de 1999.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 2.036-82, de 25 de agosto de 2000.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 2.112-88, de 26 de janeiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. **Medida Provisória nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001.** Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília.

United States of America. **Sarbanes-Oxley Act of 2002, July 30.** An Act To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes. Washington.

## Normas

Brasil. Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2005.** Cria o Comitê de Pronunciamentos contábeis - CPC, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.** Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Brasília.

Brasil. Controladoria-Geral da União - CGU. **Portaria nº 1.965, de 04 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o Programa de Orientação e Capacitação dos Gestores Públicos Federais a ser realizado pela Controladoria-Geral da União e dá outras providências.

Brasil. Controladoria-Geral da União - CGU. **Portaria nº 133, de 18 de janeiro de 2013.** Aprova, na forma dos Anexos I e II, Norma de Execução nº 01 destinada a orientar tecnicamente os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre o acompanhamento do Plano de Providências Permanente, a elaboração do Relatório de Gestão, os procedimentos da auditoria anual de contas realizada pelo órgão de controle interno e a organização e formalização das peças que constituirão os processos de contas da administração pública federal a serem apresentadas ao Tribunal de Contas da União, na forma prevista na Instrução Normativa TCU nº 63, de 01.09.2010 ou norma que a substitua. Brasília.

Brasil. Ministério da Aeronáutica - MAER. **Portaria nº 409/GM3, de 09 de junho de 1999.** Institui o Sistema de Controle Interno do Ministério da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria nº 271/SEFA, de 18 de dezembro de 1998.** Aprova a ICA 174-1 - Controle Interno nas Unidades Gestoras. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria nº 1.275/GC3, de 09 de dezembro de 2004.** Aprova o RCA 12-1 - Regulamento de Administração da Aeronáutica (RADA). Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria nº 19/SEFA, de 09 de abril de 2007.** Aprova a ICA 174-1 - Controle Interno nas Unidades Gestoras. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria n° 553/GC3, de 14 de agosto de 2007.** Reformula o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria n° 21/SEFA, de 29 de maio de 2009.** Aprova a NSCA 174-1 - Norma do Sistema de Controle Interno. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria n° 1.146/GC3, de 22 de novembro de 2012.** Dispõe sobre a classificação do Centro de Controle Interno da Aeronáutica como Unidade Gestora. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria n° 283/GC3, de 26 de fevereiro de 2013.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica - COMAER. **Portaria n° 332/GC3, de 05 de março de 2013.** Dispõe sobre Unidades Administrativas ou Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. **Portaria n° 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria n° 136, de 06 de março de 2007.** Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria n° 467, de 06 de agosto de 2009.** Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria n° 665, de 30 de novembro de 2010.** Atualiza os Anexos n° 12 (Balanço Orçamentário), n° 13 (Balanço

Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010.** Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal - SOF. **Portaria Conjunta nº 03, de 14 de outubro de 2008.** Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal - SOF. **Portaria Conjunta nº 2, de 06 de agosto de 2009.** Aprova o Volume I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal - SOF. **Portaria Conjunta nº 04, de 30 de novembro de 2010.** Aprova as Partes I - Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII - Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria nº 157, de 09 de março de 2011.** Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011.** Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII -

Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal - SOF. **Portaria Conjunta nº 01, de 20 de junho de 2011.** Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I - Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII - Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal - SOF. **Portaria Conjunta nº 02, de 13 de julho de 2012.** Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012.** Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP - Partes I a VIII.** Versão 2012. Brasília.

## Anexos

### Anexo A. Princípios Relacionados aos Componentes do Controle Interno

<b>PRINCÍPIOS RELACIONADOS AOS COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO</b>	
<b>AMBIENTE DE CONTROLE</b>	
1	A organização demonstra compromisso com a integridade e os valores éticos.
2	O conselho de diretores demonstra independência de gestão e exerce supervisão sobre o desenvolvimento e desempenho do controle interno.
3	A gestão estabelece, com as estruturas do conselhos de supervisão, linhas de comunicação, e autoridades e responsabilidades apropriadas na busca dos objetivos.
4	A organização demonstra compromisso para atrair, desenvolver e reter pessoas competentes, em alinhamento com os objetivos.
5	A organização mantém os indivíduos com capacidade para responder por suas responsabilidades de controle interno na busca dos objetivos.
<b>AVALIAÇÃO DE RISCOS</b>	
6	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente para permitir a identificação e avaliação de riscos relacionados objetivos.
7	A organização identifica e analisa os riscos para a concretização dos seus objetivos como base para determinar como os riscos devem ser gerenciados.
8	A organização considera o potencial de fraude na avaliação dos riscos para a concretização dos objetivos.
9	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controle interno.
<b>ATIVIDADES DE CONTROLE</b>	
10	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuam para a mitigação dos riscos a níveis aceitáveis para o alcance dos objetivos.
11	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle geral sobre tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.
12	A organização implanta atividades de controle que se manifestam em políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos aplicáveis a sua efetivação.
<b>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>	
13	A organização obtém ou gera e usa, informação de qualidade relevante para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno.
14	A organização comunica internamente as informações, incluindo os objetivos e responsabilidades de controle interno, necessários para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno.
15	A organização se comunica com as partes externas sobre assuntos que afetam o funcionamento de outros componentes do controle interno.
<b>ATIVIDADES DE MONITORAMENTO</b>	
16	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e / ou em separado para verificar se os componentes do controle interno estão presentes e funcionando.
17	A organização avalia e comunica as deficiências de controle interno em tempo hábil para as partes responsáveis para tomar as ações corretivas, incluindo a alta administração e o conselho de administração, conforme o caso.

Fonte: COSO (2011, pp.11-13).

## Anexo B. Os Critérios de Controle

<b>OS CRITÉRIOS DE CONTROLE</b>	
<b>PROPÓSITO</b>	
A1	Os objetivos devem ser estabelecidos e comunicados.
A2	Os riscos significativos internos e externos enfrentados por uma organização na realização dos seus objetivos devem ser identificados e avaliados.
A3	Políticas destinadas a apoiar a realização dos objetivos da organização e da gestão dos seus riscos devem ser estabelecidas, comunicadas e praticadas de modo que as pessoas entendam o que é delas esperado e o âmbito da sua liberdade de agir.
A4	Planos para orientar os esforços para alcançar os objetivos da organização devem ser estabelecidos e comunicados.
A5	Objetivos e respectivos planos devem incluir metas mensuráveis de desempenho e indicadores.
<b>COMPROMISSO</b>	
B1	Valores éticos compartilhados, incluindo a integridade, devem ser estabelecidos, comunicados e praticados em toda a organização.
B2	Políticas e práticas de recursos humanos deve ser consistentes com os valores éticos da organização e com a realização dos seus objetivos.
B3	Autoridade, responsabilidade e <i>accountability</i> devem ser claramente definidas e consistentes com os objetivos de uma organização para que as decisões e ações sejam tomadas pelas pessoas adequadas.
B4	Uma atmosfera de confiança mútua deve ser promovida para suportar o fluxo de informações entre as pessoas e seu desempenho eficaz para atingir os objetivos da organização.
<b>CAPACIDADE</b>	
C1	As pessoas devem ter os necessários conhecimentos, habilidades e ferramentas para apoiar a realização dos objetivos da organização.
C2	Processos de comunicação devem apoiar os valores da organização e a realização de seus objetivos.
C3	Informações suficientes e relevantes devem ser identificadas e comunicadas em tempo hábil para que as pessoas possam exercer suas atribuídas responsabilidades.
C4	As decisões e ações de diferentes partes da organização devem ser coordenadas.
C5	As atividades de controle devem ser projetadas como parte integrante da organização, levando em consideração seus objetivos, os riscos para a sua realização, bem como a inter-relação dos elementos de controle.
<b>MONITORAMENTO E APRENDIZAGEM</b>	
D1	Os ambientes externos e internos devem ser monitorados para obter informações que podem indicar a necessidade de reavaliar objetivos ou controle da organização.
D2	O desempenho deve ser monitorado em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos da organização.
D3	Os pressupostos objetivos de uma organização devem ser periodicamente desafiados.
D4	As necessidades de informação e respectivos sistemas de informação devem ser reavaliados quando os objetivos mudam ou quando deficiências de relato são identificadas.
D5	Procedimentos de acompanhamento devem ser estabelecidos e executados para garantir que a mudança ou ação apropriada seja efetuada.
D6	A administração deve avaliar periodicamente a eficácia dos controles na sua organização e comunicar os resultados para aqueles a quem cabe esta responsabilidade.

Fonte: CICA (1995, p.9).

## Anexo C. Avaliação da Eficácia dos Processos de Risco e Controle da Empresa

<b>AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DOS PROCESSOS DE RISCO E CONTROLE DA EMPRESA</b>	
<b>AVALIAÇÃO DE RISCOS</b>	
1	A empresa tem objetivos claros e eles têm sido comunicados, de modo a prover direção eficaz para os empregados sobre a avaliação de risco e problemas de controle?
2	Os riscos significativos, internos e externos, operacionais, financeiros, de conformidade e outros são identificados e avaliados em uma base contínua?
3	Existe uma clara compreensão pela gestão e outros dentro da empresa de quais são os riscos aceitáveis para o Conselho?
<b>AMBIENTE DE CONTROLE E ATIVIDADES DE CONTROLE</b>	
4	O conselho tem estratégias e políticas claras para gerenciar os riscos significativos que foram identificados?
5	A cultura, código de conduta, políticas de pessoal e sistemas de recompensa de desempenho da empresa apoiam os objetivos de negócio e gestão de riscos e o controle interno?
6	A gerência sênior demonstra, através de suas ações, bem como as políticas de TI, o necessário compromisso com a competência, integridade e promoção de um clima de confiança dentro da empresa?
7	Autoridade, responsabilidade e accountability são claramente definidas de modo a permitir que as decisões sejam tomadas e as ações executadas pelas pessoas apropriadas, de forma coordenada entre as diferentes partes da empresa?
8	A empresa comunica aos seus empregados o que é esperado deles e o âmbito da sua liberdade para agir?
9	As pessoas na empresa (e em seus prestadores de serviços terceirizados) têm os conhecimentos, habilidades e ferramentas para apoiar a realização dos objetivos da empresa e gerir eficazmente os riscos para a sua realização?
10	Como são os processos / controles ajustados para refletir riscos novos ou mudados, ou deficiências operacionais?
<b>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>	
11	A gestão e o Conselho recebem oportunos, relevantes e confiáveis relatórios sobre o progresso a respeito dos objetivos de negócio e riscos relacionados, que lhes fornecem as informações, de dentro e de fora da empresa, necessárias para a tomada de decisão e revisão da gestão?
12	As necessidades de informação e respectivos sistemas de informação são reavaliados como objetivos e as respectivas mudanças de riscos ou deficiências de relato são identificadas?
13	Os procedimentos de relato periódicos, incluindo relatórios semestrais e anuais, são eficazes na comunicação de um balanço equilibrado e compreensível da posição e perspectivas da empresa?
14	Existem canais de comunicação estabelecidos para os indivíduos relatarem suspeita de violação da lei ou regulamento ou outras impropriedades?
<b>MONITORAMENTO</b>	
15	Há processos contínuos embutidos nas operações de negócios globais da empresa, e dirigida pela alta administração, que monitora a aplicação eficaz das políticas, processos e atividades relacionadas com o controle interno e gestão de risco?
16	Existem processos que monitoram a capacidade da empresa reavaliar os riscos e ajustar os controles de forma eficaz em resposta às mudanças em seus objetivos, seus negócios e seu ambiente externo?
17	Existem procedimentos eficazes de acompanhamento para garantir que a apropriada mudança ou ação ocorra em resposta a mudanças nas avaliações de risco e controle?
18	Existe comunicação adequada para o conselho (ou comitês) sobre a eficácia dos processos de monitoramento contínuo sobre as questões de risco e controle?
19	Há regras específicas para gerir o monitoramento e relatar ao Conselho as questões de particular importância sobre risco e controle?

Fonte: ICAEW (1999, pp.13-14) e FRC (2005, pp.13-15).

## Anexo D. Princípios-Chave da Avaliação do Sistema de Controle Interno

<b>PRINCÍPIOS-CHAVE DA AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO</b>	
<b>Suporte dos Objetivos da Organização</b>	
1	<p>Qual deve ser o escopo do controle interno?</p> <p>Os decisores da organização necessitam de informações relevantes e confiáveis, produzidas pelo sistema de controle interno, para implementar, executar e acompanhar seus planos estratégicos e operacionais de forma eficaz, gerenciando os riscos significativos associados.</p>
<b>Determinação de Papéis e Responsabilidades</b>	
2	<p>Quem deve ser responsável pelo controle interno?</p> <p>O corpo dirigente e cada pessoa dentro da organização, da gestão aos funcionários, devem compreender e executar a gestão de risco e controle interno dentro de sua área de autoridade, e ter suas responsabilidades claramente estabelecidas e coordenadas em todos seus níveis.</p>
<b>Fomento de uma Cultura Motivacional</b>	
3	<p>Que outras responsabilidades / ações de controle interno devem ser esperadas do corpo dirigente ou da gestão?</p> <p>O corpo dirigente e a gestão deve reconhecer plenamente a importância do "tom do topo", da cultura, e do quadro ético da organização, essenciais para a eficácia do sistema de controle interno, a ser comunicado pelo topo da organização como um de seus valores fundamentais.</p>
<b>Vinculação ao Desempenho Individual</b>	
4	<p>Como a genuína atenção da administração sobre os objetivos de controle interno poderia ser obtida?</p> <p>Devido à importância da correlação entre um controle interno eficaz e o sucesso organizacional sustentável, os objetivos de controle interno não devem estar só ligados aos objetivos da organização, mas também aos objetivos de avaliação do desempenho individual.</p>
<b>Garantia de Competência Suficiente</b>	
5	<p>Como os envolvidos no sistema de controle interno devem cumprir suas responsabilidades?</p> <p>As pessoas incumbidas das responsabilidades de controle interno devem possuir conhecimento, experiência e habilidade para cumpri-las adequadamente, de modo a poderem identificar as mudanças que interferem nos riscos em sua área e tratá-los devidamente.</p>
<b>Resposta ao Risco</b>	
6	<p>Como os controles internos devem ser selecionados, implementados e aplicados?</p> <p>A seleção e implementação de controles internos devem ser precedidas por uma avaliação adequada das fontes de risco (ambiente externo e interno, objetivos, atividades, processos ou sistemas organizacionais), cujas causa e consequência sua aplicação deve tornar aceitáveis.</p>
<b>Comunicação Regular</b>	
7	<p>Como o controle interno pode ser melhor enraizado no DNA da organização?</p> <p>Os controles internos devem ser documentados e comunicados de forma integrada, por canais formais e informais, aos elementos do sistema de gestão em que se destinam a operar, zelando-se por sua utilidade e pela inteligibilidade da linguagem utilizada.</p>
<b>Monitoramento e Avaliação</b>	
8	<p>Como o controle interno deve ser monitorado e avaliado?</p> <p>A organização precisa definir quais controles internos devem ser monitorados e avaliados, como esta ação deve ser realizada e por quem, de modo a poder identificar com celeridade possíveis problemas existentes em seus controles individuais ou em seu sistema.</p>
<b>Provimento de Transparência e Accountability</b>	
9	<p>Como a organização deve relatar sobre o desempenho do controle interno?</p> <p>As organizações devem informar de forma transparente sobre a estrutura, o funcionamento e o desempenho de seu sistema de controle interno nos diversos relatórios que emite para os <i>stakeholders</i>, bem como sobre os principais riscos que a organização enfrenta (perfil de risco).</p>

Fonte: IFAC (2012).

## Anexo E. Estrutura para Estabelecer e Manter Controles Internos Eficazes

<b>ESTRUTURA PARA ESTABELECEER E MANTER CONTROLES INTERNOS EFICAZES</b>	
<b>PAPÉIS E RESPONSABILIDADES DOS GESTORES DE CONTROLE INTERNO</b>	
01	Criar um ambiente positivo de controle por meio da: definição de um tom ético positivo, orientação para o comportamento adequado, remoção de tentações para o comportamento antiético, aplicação da disciplina, quando for o caso, e preparação de um código de conduta escrito para os funcionários.
02	Certificar-se de que o pessoal tenha e mantenha um nível de competência para desempenhar suas funções.
03	Definir claramente as áreas-chave de autoridade e responsabilidade.
04	Estabelecer linhas apropriadas de comunicação.
05	Estabelecer políticas e procedimentos de controle de gestão baseados na análise de risco de gestão.
06	Usar o treinamento, gerenciamento de comunicações e ações do dia-a-dia dos gestores em todos os níveis para reforçar a importância do controle de gestão.
07	Monitorar as operações de controle da organização por meio de avaliações e relatórios anuais para a gestão de topo.
<b>PAPÉIS E RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES</b>	
08	Manter a independência de fato e na aparência.
09	Certificar-se da competência profissional do pessoal de auditoria.
10	Orientar a gestão nas áreas de risco.
11	Estabelecer metas e planos estratégicos de auditoria.
12	Realizar auditorias das operações.
13	Avaliar os sistemas de tecnologia da informação.
14	Recomendar maneiras de melhorar as operações e reforçar os controles.
15	Acompanhar e assegurar-se que as recomendações são plena e eficazmente implementadas.
16	Coordenar as atividades de auditoria com os auditores externos.
17	Implementar um sistema de garantia de qualidade da auditoria.
<b>PRÁTICAS COMUNS DE CONTROLE INTERNO</b>	
18	Cumprir as normas de controle interno desenvolvidas e promulgadas pela autoridade central, geralmente designada por um órgão legislativo.
19	Treinar e gerir efetivamente a força de trabalho de uma organização de modo a alcançar resultados.
20	Desenvolver e monitorar indicadores de desempenho.
21	Dividir as principais atribuições e responsabilidades entre as pessoas para reduzir o risco de erro ou fraude (segregação de funções).
22	Comparar o desempenho real com os resultados planejados ou esperados e analisar as diferenças.
23	Controlar o processamento da informação, bem como proceder verificações dos dados inseridos.
24	Estabelecer o controle físico para proteger e salvaguardar todos os ativos vulneráveis.
25	Limitar o acesso a recursos e registros às pessoas autorizadas, mantendo seu uso e custódia atribuídos e mantidos sob o regime da <i>accountability</i> .
26	Estabelecer que as transações e outros eventos significativos sejam autorizados e executados somente por pessoas agindo dentro do âmbito de sua autoridade.
27	Registrar prontamente as transações para manter sua relevância e valor para a gestão no controle das operações e tomada de decisões.
28	Documentar claramente o controle interno e todas as transações e outros eventos significativos, disponibilizando a documentação prontamente para exame.

Fonte: INTOSAI (2001, p.5).