

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS SERGIPE  
- FANESE**

**NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO - NPGE  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO-SENSU”  
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E  
CONTABILIDADE PÚBLICA**

**JOSÉ LEONARDO RIBEIRO NASCIMENTO**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO:  
Accountability a serviço da eficácia e eficiência da gestão**

**Aracaju – SE  
2010**

**JOSÉ LEONARDO RIBEIRO NASCIMENTO**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO:  
Accountability a serviço da eficácia e eficiência da gestão**

**Artigo apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão da FANESE, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.**

**Aracaju - SE  
2010**

**JOSÉ LEONARDO RIBEIRO NASCIMENTO**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO:  
Accountability a serviço da eficácia e eficiência da gestão**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.**

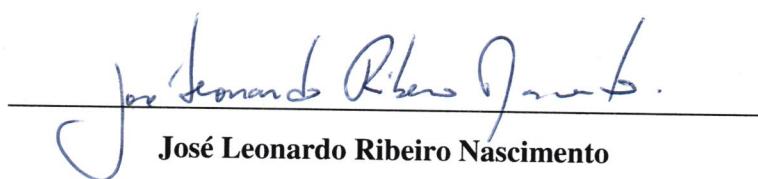
---

**Mariana Dórea Figueiredo Pinto**

---

**Sérgio Luiz Elias de Araújo**

---



**José Leonardo Ribeiro Nascimento**

**Aprovado com média: \_\_\_\_\_**

**Aracaju (SE), \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2010.**

## RESUMO

Este artigo aborda a accountability como um dos pilares da democracia, enfatizando-se o sistema de Controle Interno como uma das formas da chamada accountability horizontal, oriunda do interior da própria administração pública. São analisadas as principais características do sistema de Controle Interno e a legislação em vigor que dispõe sobre o tema no Brasil, sendo feita uma reflexão sobre um Projeto de Lei que altera a situação do Controle Interno, bem como sobre as possíveis causas que levam, em especial os pequenos municípios, a não terem estruturado ainda, de forma efetiva, o seu sistema de Controle Interno, apesar da obrigação constitucional. A partir da análise das normas vigentes no Brasil e emanadas por organismos internacionais, é demonstrada a importância que é atribuída ao Controle Interno, não somente como órgão fiscalizador, limitado a verificar a legalidade, mas como auxiliar à gestão, contribuindo para alcançar a eficácia e a eficiência em todos os atos do serviço público.

**Palavras-chave:** Accountability. Auditoria. Eficiência e Eficácia. Legalidade. Normas. Sistema de Controle Interno.

## ABSTRACT

This article discusses accountability as a cornerstone of democracy, emphasizing the internal control system as a form of so-called horizontal accountability, which came from within the government itself. It analyzes the main features of the internal control system and legislation that deals with the issue in Brazil, being made a reflection on a Project of Law that changes the situation of internal control, as well as the possible reasons why small municipalities, specially, have not yet structured, effectively, its internal control system, despite the constitutional obligation. From the analysis of norms effective in Brazil and issued by international organizations, the relevance that is attributed to the internal control is demonstrated, not only as a supervisory agency, limited to verify the legality, but as to assist to the management, contributing to reach the effectiveness and the efficiency in all the acts of the public service.

**Key words:** Accountability. Audit. Efficiency and Effectiveness. Legality. Norms. Internal Control System.

## **LISTA DE QUADROS**

<b>QUADRO 1 – Ênfase das Normas Relativas ao Servidor do Controle Interno.....</b>	<b>26</b>
<b>QUADRO 2 – Normas Relativas à Execução dos Trabalhos .....</b>	<b>28</b>

## **LISTA DE SIGLAS**

**CGU – Controladoria-Geral da União**

**EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores**

**GAGAS - Generally Accepted Government Auditing Standards**

**GAO - Government Accountability Office**

**INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions**

**NAGGA's - Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas**

**OECI-CPLP - Organismos Estratégicos de Controle Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa**

**SCI – Sistema de Controle Interno**

## **SUMÁRIO**

<b>RESUMO.....</b>	<b>4</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>5</b>
<b>LISTA DE QUADROS.....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE SIGLAS .....</b>	<b>7</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 CONCEITO E FORMAS DE ACCOUNTABILITY .....</b>	<b>10</b>
<b>3 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>12</b>
<b>4 MARCO LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL.....</b>	<b>15</b>
<b>5 NORMAS APLICÁVEIS AO CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>19</b>
<b>6 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>26</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>30</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>31</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em sua breve história republicana, o Brasil tem vivido o seu período de democracia mais longevo. Após enfrentar a ditadura militar, a nova Constituição teria que deixar bem claro que o governo realmente pertencia ao povo, e assim foi feito. A chamada “Constituição Cidadã” garantiu, em diversos momentos, a participação popular nas políticas públicas, seja por meio do plebiscito, da iniciativa popular, do referendo, ou da participação hoje consolidada por meio dos conselhos de políticas públicas, presentes nas mais diversas áreas, como educação, saúde, assistência social, meio ambiente etc. A Constituição de 1988 entrou na maioria, mas a Administração Pública não goza ainda hoje da plena confiança da população. Se de um lado falta qualidade a grande parte dos serviços públicos, do outro há os aparentemente inesgotáveis casos de corrupção, mostrando que os recursos públicos ainda não têm encontrado o melhor caminho entre a arrecadação e a aplicação.

A justificativa para a realização deste trabalho reside no fato de que um dos fatores que contribuem para a confiabilidade da Administração Pública é o nível da sua accountability, quando o Estado presta contas da sua atuação e demonstra possuir mecanismos institucionais que garantam que os recursos estão sendo bem aplicados. O Sistema de Controle Interno (SCI) é uma das formas de accountability, e no Brasil ainda não há uma legislação clara a respeito da sua estrutura e, principalmente, há pouca definição acerca da finalidade do SCI como instrumento de apoio à gestão. Por conta disso, neste artigo será feita uma análise das características do SCI e do seu papel como auxiliar na eficácia e na eficiência da administração e no combate à corrupção, a partir da perspectiva da legislação brasileira, da doutrina e das normas emanadas por organismos internacionais voltados para a área de controle.

A metodologia adotada para este trabalho consiste em uma pesquisa bibliográfica que abrange, inicialmente, a parte teórica, compreendendo a visão de diversos autores sobre as formas de accountability e os principais tópicos relativos ao Controle Interno. A pesquisa bibliográfica abrange também os marcos legais existentes sobre o Sistema de Controle Interno, tanto aqueles relativos ao Brasil, quanto, para efeito de comparação, as normas oriundas de instituições e organismos internacionais.

No primeiro capítulo deste trabalho será feita uma breve exposição do conceito e das formas de accountability, de maneira a contextualizar a importância e o lugar ocupado pelo Controle Interno. No capítulo seguinte serão apresentados os objetivos e características do Controle Interno, do ponto de vista da doutrina. No terceiro capítulo será apresentado um breve histórico do Controle Interno no Brasil, bem como demonstrado o que dispõe a atual legislação sobre o tema. Adicionalmente, será analisado um projeto de lei em tramitação no Congresso que, dentre outras coisas, regulamenta o Controle Interno.

No quarto capítulo será feita uma exposição e comparação entre as normas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e também as normas oriundas de três órgãos internacionais a respeito do tema: a International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, o Government Accountability Office – GAO, entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos da América, e os Organismos Estratégicos de Controle Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa – OECI-CPLP.

Finalmente, na análise dos resultados buscará se demonstrar que existe convergência das normas no tocante ao papel do Sistema de Controle Interno como fundamental na Administração Pública, tanto no que diz respeito ao zelo pela legalidade dos atos – a tradicional figura de órgão fiscalizador, como também para assegurar a eficiência e a eficácia na gestão.

Pretende-se que, ao final do artigo, tenha sido evidenciada a relevância do Sistema de Controle Interno como ferramenta de accountability e também que tenha sido demonstrado que as normas que regulam o Controle Interno, sejam as brasileiras, sejam internacionais, tendem a orientar as suas atividades no sentido de contribuir com a eficácia e a eficiência da gestão, auxiliando na melhoria dos serviços públicos, e contribuindo no combate à corrupção.

## 2 CONCEITO E FORMAS DE ACCOUNTABILITY

Para Anastasia, Mello e Santos (2004), são três os atributos desejáveis da democracia: estabilidade política, representatividade e accountability. Esta última é definida pela INTOSAI (2007, p. 24) 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.

Slomski (2006, p. 367) recorre à Teoria dos Contratos para explicar a accountability:

[...] sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira escorreita com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. Esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorreita e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de accountability.

Importante ressaltar que há diversas abordagens em relação aos tipos de accountability. Neste artigo serão apresentados os conceitos desenvolvidos por O'Donnell (1998) e por Peruzzotti (2005). Para o primeiro, são duas as formas de accountability: vertical e horizontal.

A accountability vertical relaciona o povo e os representantes eleitos, e é realizada por meio de reivindicações sociais, mídia independente e, principalmente, por meio das eleições. O voto é o mecanismo que o cidadão usa para, teoricamente, premiar ou punir o representante que cumpriu ou descumpriu seus compromissos assumidos durante a campanha eleitoral.

A accountability horizontal, por sua vez, refere-se às relações dentro da própria Administração Pública. São os mecanismos de controle institucionalizados, realizados por meio de agências que tenham independência, capacidade técnica e poder para fazer supervisões de rotina, aplicar sanções legais àqueles que praticarem atos ilícitos na gestão pública ou até mesmo impeachment contra ações de outros agentes ou agências do Estado, quando estas puderem ser qualificadas como delituosas. Para o autor, a accountability

horizontal é extremamente relevante, tanto que a corrupção seria “em parte expressão e em parte conseqüência da debilidade da accountability horizontal” (O’DONNELL, 1998).

Para que a accountability horizontal funcione realmente, O’Donnell, no mesmo trabalho, apontou algumas atitudes que a fortalecem, dentre as quais se destacam, dentro do objetivo deste artigo:

- As agências, especialmente aquelas essencialmente preventivas, devem ser altamente profissionalizadas e dotadas de recursos, de maneira que fiquem o mais independente possível do governo;
- As informações prestadas por essas agências devem ser confiáveis e adequadas.

Complementando os conceitos de accountability horizontal e vertical, Peruzzotti (2005) apresenta o conceito de accountability social, que engloba:

[...] um conjunto diverso de iniciativas levadas a cabo por ONGs, movimentos sociais, associações civis ou a mídia independente guiados por uma preocupação comum em melhorar a transparência e a accountability da ação governamental.

A accountability social, a exemplo da vertical, é exercida a partir da sociedade e de maneira não institucionalizada, mas se manifesta predominantemente por meio de três atores: associativismo civil, movimentos sociais e jornalismo de denúncia.

Suas iniciativas incidem tanto no funcionamento dos mecanismos da accountability vertical – eleições – quanto na accountability horizontal – agências governamentais. A primeira ação é apontar ou denunciar as falhas e déficits das agências e organismos, para, em seguida, por meio da pressão social e da mídia, forçar as mudanças necessárias nessas agências.

O Sistema de Controle Interno é um dos componentes da chamada accountability horizontal, já que se trata da Administração controlando seus próprios atos, como será detalhado no próximo capítulo. Para que funcione adequadamente, entretanto, são necessárias profissionalização e independência, para que as suas informações possam ser confiáveis e seguras. Cumpre lembrar que, quando a sociedade elege seus representantes, espera que estes ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos, motivo pelo qual a filosofia da accountability deve ser predominante na Administração Pública (SLOMSKI, 2006, p. 367).

### 3 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO

Do ponto de vista contábil, Almeida (2007, p. 63) afirma:

[...] o Controle Interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Em relação ao Controle Interno na Administração Pública, Guerra (2007, p. 93) faz as seguintes considerações:

Também denominado autocontrole ou controle administrativo, fundamenta-se no princípio da autotutela, referindo-se à verificação das metas anteriormente fixadas na lei orçamentária, os resultados alcançados, isto é, a eficiência e eficácia na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, assim como o controle sobre as operações de crédito.

A Constituição Federal estabelece, em quatro incisos do art. 74, as finalidades do Sistema de Controle Interno:

- 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.

O §1º do mesmo artigo determina que os responsáveis pelo Controle Interno deverão dar ciência ao Tribunal de Contas da União sempre que tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária.

Como se depreende das finalidades do sistema de Controle Interno, não se trata apenas de verificar a legalidade ou apontar falhas. Em relação a isso, Nascimento (2003) traz a informação de que o termo técnico “controle” foi transposto da sociologia para a administração, por analogia, de maneira que o controle administrativo recebeu a conotação punitiva do controle social, vigente na sociologia. Acrescenta o autor:

O sentido negativo é expresso quando o controle aparece como sinônimo de fiscalizar, supervisionar, ou seja, exercer uma ação de controle sobre pessoas. Diferentemente desta concepção negativa (correção de pessoas), a interpretação positiva é aquela que considera o controle como a capacidade de fazer com que as coisas ocorram segundo o que foi planejado. Ou seja, a percepção do controle volta-se para a ação (correção da ação), visando ao alcance dos objetivos. (NASCIMENTO, 2003)

É certo que não pode se desprezar a função fiscalizadora do Controle Interno, principalmente se forem considerados os casos de corrupção envolvendo a aplicação das verbas públicas. O alerta que se faz é que esta não é a única utilidade do controle; seria subutilizá-lo restringir-se a isso.

Zymler (2005, p. 262) informa que, em acréscimo às atividades próprias do órgão de Controle Interno, o Poder Público dispõe de outros meios para controlar os seus atos, dentre os quais destaca “a fiscalização hierárquica, os recursos administrativos, as inspeções, as auditorias e as correições, a supervisão, os pareceres vinculantes, o ombudsman, etc.”

O Controle Interno é, portanto, toda ação, dentro da própria administração, com vistas a contribuir para que os planos, objetivos, metas, recursos ou insumos destinados à população sejam alcançados e utilizados com eficiência (MEIRELLES, 2007, p. 293), e por isso, não existe a figura do responsável pelo Controle Interno, “pois todos são responsáveis, cada um em relação a sua área de atuação” (CRUZ e GLOCK, 2007, p. 26). O mesmo autor lembra que, obviamente, existe a figura do responsável pelo órgão central do sistema de Controle Interno ou pela unidade de coordenação do Controle Interno, que assume responsabilidades específicas.

A missão do sistema de Controle Interno não é trivial. A Administração Pública é complexa, são diversos os programas, as áreas abrangidas, e o Controle Interno deve atuar desde a elaboração do orçamento até a execução mais pormenorizada de cada um dos programas. A título de exemplo, na área de saúde, o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve contemplar desde o planejamento macro da saúde em todo o país até o atendimento prestado por um médico integrante do Programa de Saúde da Família em algum pequeno município. Essa realidade apenas muda de escala quando se trata dos municípios: em obediência ao disposto na Constituição Federal, mesmo os menores municípios do país devem ter Controle Interno instituído que atue permanentemente, de maneira preferencialmente preventiva, como auxiliar da gestão e voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos (CRUZ e GLOCK, 2007, p. 83).

O problema neste caso é que, em especial nos municípios de pequeno porte, que são maioria no país, o Controle Interno ainda não foi estruturado efetivamente, apesar da obrigatoriedade imposta pela Constituição e mesmo por conta de resoluções específicas em diversos estados (GUERRA, 2007, p. 256). O mesmo autor destaca algumas das possíveis causas para isso, como: a resistência dos próprios gestores à implantação, já que o Controle Interno vai fiscalizar e apontar as falhas cometidas na administração; a ausência na legislação de mecanismo que preveja punição ao gestor que não estruturar o sistema de Controle Interno; nos pequenos municípios há muita proximidade entre autoridades e subordinados, e, uma vez que a maioria dos cargos de Controle Interno ainda é ocupada por servidores comissionados, a falta de garantias aos hierarquizados quando necessitarem tomar medidas contra os superiores; a falta de publicações científicas sobre o tema, podendo isso explicar a baixa valorização atribuída por muitos gestores ao sistema de Controle Interno; a falta de profissionais especializados e qualificados, uma vez que a atividade de Controle Interno, como já se falou, não é simples.

#### **4 MARCO LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL**

O termo “controle” vem sendo empregado no Direito brasileiro desde 1941, tendo sido utilizado pela primeira vez na obra Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, de Seabra Fagundes (GUERRA, 2007, p. 89-90). O controle da Administração Pública, afirma Rolim (2006), teve início com o surgimento do Departamento Administrativo do Serviço Público, em 1936, que tinha como atribuições “racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos”.

Fundamental para a consolidação do controle foi a Lei 4.320/64, a chamada Lei do Orçamento, ainda em vigor, cujos artigos 75 e 76 estabelecem que a fiscalização financeira e orçamentária atribuída ao Executivo (Controle Interno) compreende os controles da legalidade, da fidelidade e da execução, conforme detalha Meirelles (2007, p. 293):

O Controle Interno da legalidade é exercido sobre os atos pertinentes à arrecadação da receita e à realização das despesas, bem como sobre os que acarretem ou possam acarretar nascimento ou extinção de direitos e obrigações; o Controle Interno da fidelidade visa à conduta funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos; o Controle Interno da execução tem por objetivo o cumprimento do programa de trabalho do governo, considerado em seus aspectos financeiros, de realização de obras e prestação de serviços.

A partir da reforma administrativa introduzida pela Constituição de 1967 e pelo Decreto-Lei n.º 200, de 20 de fevereiro do mesmo ano, é que veio a “modernização do sistema de controle” (REMYRECH, 2005), uma vez que foi esse novo modelo que permitiu a utilização da prática de acompanhamento dos atos de gestão e de administração de forma mais ágil, adotando-se, a partir de então, o processo de auditorias financeiras e orçamentárias. Rolim (2006) ressalta que, na reforma administrativa citada, “o controle foi definido como um dos princípios fundamentais da Administração Pública, juntamente com o planejamento, coordenação, descentralização e delegação de competência”.

Na Constituição Federal, o termo controle foi utilizado em trinta e três diferentes dispositivos (GUERRA, 2007, p. 98), obviamente que nem todas elas com a conotação de accountability. Em relação ao Controle Interno, o caput do art. 70 da CF estabelece que:

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

Em complemento, o caput do art. 74 estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o sistema de Controle Interno. Em relação aos municípios a Constituição é específica, estabelecendo no caput do art. 31 que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Guerra (2007, p. 259) lembra que a implantação de sistema de Controle Interno é obrigatória em todos os Poderes, Ministério Público e Tribunal de Contas, abarcando todos os órgãos das Administrações direta e indireta da União, Estados e Municípios. Em relação a isso é válida a observação de Mello (2007, p. 905) de que, no caso das entidades da Administração indireta e fundacional haveria um duplo Controle Interno: aquele efetuado pelos seus próprios órgãos internos, e outro exercido pela Administração direta, ao qual o autor reconhece uma denominação paradoxal de “Controle Interno exterior”.

Ainda em relação à implantação, Cruz e Glock (2007, p. 47) alertam que a obrigatoriedade de existência de um sistema de Controle Interno para cada poder aplica-se somente à União (e aos estados, de acordo com suas respectivas constituições), por conta do que dispõem os arts. 70 e 74. No caso dos municípios aplica-se o art. 31, o que significa dizer que o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal atuará sobre a Câmara de Vereadores, o que pode gerar interpretações quanto à suposta inconstitucionalidade de qualquer intervenção do Executivo sobre o Legislativo.

Trouxe grande avanço ao Controle Interno a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, ao tornar obrigatória, no parágrafo único do art. 54, a aposição de assinatura da autoridade responsável pelo Controle Interno nos relatórios de gestão fiscal.

Além disso, o mesmo diploma legal delega ao sistema de Controle Interno de cada Poder, em seu art. 59, a fiscalização do cumprimento das normas emanadas de seu texto, em especial no tocante a:

- Atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;

- Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite legal;
- Providências tomadas para a recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;
- Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da lei de responsabilidade na gestão fiscal;
- Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais.

Acrescenta-se neste artigo, a título de informação a respeito da situação do Controle Interno no país, que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n.º 135/96, que substitui integralmente os termos da Lei n.º 4.320/64, e que se encontra desde 08/12/1997 na Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, mesmo estando classificado como em regime de prioridade. Em relação ao Controle Interno, assim dispõe seu art. 159:

Art. 159. O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exação no cumprimento da lei.

§1º O Controle Interno deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, compreendendo, particularmente:

I – controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que orientam a atividade específica do órgão controlado;

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

III – o controle das aplicações dos dinheiros públicos e da guarda dos bens pertencentes à administração pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria;

IV – a fiscalização da execução contratual de serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados.

§2º O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se revelarem puramente formais ou cujo custo seja comprovadamente superior ao risco.

Como se pode observar, o Projeto de Lei traz uma visão bastante abrangente do que é o Controle Interno. Não se trata apenas de um setor isolado dentro da administração, mas compreende todos os esforços e medidas adotadas para auxiliar a administração na proteção do seu patrimônio, na melhoria dos serviços públicos e no correto registro de todos os fatos contábeis. Além disso, chama a atenção o fato de que o §1º estabelece que o Controle Interno deve compreender o controle da execução dos programas e da observância das normas relativas à atividade específica do órgão, bem como das atividades auxiliares, o controle contábil relativo às aplicações dos dinheiro públicos e à guarda dos bens, e, por último, a

fiscalização da execução contratual dos serviços públicos, uma atividade crítica dentro da Administração. Para finalizar, o §2º orienta a racionalização do controle, para evitar que se realizem controles puramente formais e cujo custo seja superior ao risco. Mais uma vez demonstra-se a tendência de que o Controle Interno atue não como órgão formalista, a quem cabe pura e simples fiscalização, mas que suas atividades sejam orientadas tendo em vista a eficiência e eficácia da gestão.

## 5 NORMAS APLICÁVEIS AO CONTROLE INTERNO

A atuação do Controle Interno deve obedecer a diversas normas, sejam relativas à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos ou à elaboração de relatórios. Em relação ao caso brasileiro, as Normas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que constam do Capítulo VII do Anexo da Instrução Normativa n.º 01/2001, da Secretaria Federal de Controle, estão divididas em:

- I. Normas Relativas aos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- II. Normas Relativas à execução do trabalho no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- III. Normas Relativas à opinião do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- IV. Normas Relativas à forma de comunicação;
- V. Normas Relativas à audiência do auditado;
- VI. Normas Relativas às auditorias de recursos externos; e
- VII. Normas Relativas ao Controle Interno administrativo.

Para efeito de comparação com os outros organismos, serão analisadas neste trabalho as duas primeiras normas: aquelas relativas aos servidores e à execução dos trabalhos. As Normas Relativas aos servidores estabelecem que a conduta do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deverá estar pautada em comportamento ético, cautela e zelo profissional, independência, soberania, imparcialidade, objetividade, conhecimento técnico e capacidade profissional, atualização dos conhecimentos técnicos, uso de informações de terceiros e cortesia.

O comportamento esperado do servidor de Controle Interno na esfera federal é o mesmo do servidor na esfera estadual ou municipal, a despeito de não haver Normas específicas previstas em manual, lei ou instrução normativa. Além disso, as técnicas utilizadas, os procedimentos e o planejamento das ações também guardam semelhança. Por conta disso, em especial para os pequenos municípios, a Instrução Normativa n.º 01/2001, constitui importante fonte de consulta e embasamento para estruturação do Controle Interno municipal.

Em relação às outras normas, merecem destaque aquelas relativas à execução dos trabalhos de auditoria, que enfatizam a necessidade do planejamento dos trabalhos, a avaliação da efetividade dos controles internos administrativos, e uma atuação com vistas a prevenir a ocorrência de impropriedades e irregularidades.

Com o objetivo de contribuir com outras visões acerca do Controle Interno, ampliando a compreensão acerca do tema, a seguir serão apresentados elementos importantes que constam de publicações de três importantes instituições internacionais.

### **5.1 Government Accountability Office – GAO**

Inicialmente foi feito um apanhado das Normas de Auditoria Governamental do Government Accountability Office – GAO, entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos da América. Destaca-se a importância que se reserva à accountability:

O conceito de accountability dos recursos públicos é muito importante no processo de governo do nosso País. Os legisladores, outros dirigentes do governo e o público desejam saber se: (1) os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais; (2) os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados previstos; e (3) os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva (2005, p. 31).

Para o GAO, o princípio fundamental da atuação dos auditores (servidores do controle) é servir ao interesse público, que é definido como o bem-estar coletivo da comunidade e de organizações às quais servem os auditores.

Dentre os objetivos de auditoria relativos ao Controle Interno, o GAO inclui verificar se o Controle Interno assegura que:

- a) a missão, os objetivos e as metas de uma organização sejam cumpridos de forma eficiente e efetiva;
- b) os recursos sejam utilizados em conformidade com as exigências legais, regulamentares e de outras naturezas;
- c) os recursos sejam protegidos contra aquisições, utilizações ou distribuições não autorizadas;
- d. a informação administrativa e os relatórios públicos produzidos, assim como as medições de desempenho, sejam completos, exatos e consistentes para respaldar o desempenho e o processo de tomada de decisões;
- e) a segurança dos sistemas de informação computadorizada evite ou detecte, oportunamente, qualquer acesso não autorizado; e

f) o planejamento de contingências para os sistemas de informação garanta respaldo essencial para evitar interrupções indesejáveis das suas atividades e funções. (2005, p. 48)

Dentre as Normas Gerais de Auditoria Governamental do GAO, destacam-se:

**Independência** - Em todos os aspectos relativos ao trabalho de auditoria, a organização de auditoria e a pessoa do auditor, quer sejam governamentais ou do setor privado, tanto nos fatos como na aparência, devem ser livres de impedimentos pessoais, externos e institucionais, que prejudiquem sua independência.

**Julgamento Profissional** - Deve-se utilizar julgamento profissional ao planejar e realizar auditorias e certificações e ao apresentar os resultados do trabalho.

**Competência** - O pessoal designado para realizar a auditoria ou certificação deve ter, coletivamente, competência profissional suficiente para desempenhar as tarefas requeridas.

**Controle Interno de Qualidade e Segurança** - Cada organização de auditoria que realiza auditorias ou certificações em conformidade com as Generally Accepted Government Auditing Standards – GAGAS (Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas – NAGGA's) deve ter apropriado sistema de Controle Interno de qualidade e submeter-se a revisão externa pelos pares.

## **5.2 Organismos Estratégicos de Controle Interno - Comunidade de Países de Língua Portuguesa**

Em 08-12-2009 foi aprovado o Manual de Controle Interno dos Organismos Estratégicos de Controle Interno – OECI, da Comunidade de Países de Língua Portuguesa - CPLP. Os OECI têm por missão, conforme disposto no próprio manual:

O controle da gestão pública em termos de economia, eficácia, eficiência e efetividade na aplicação de recursos públicos, por intermédio do controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, a avaliação da ação governamental, quando prevista na sua legislação, bem como a verificação da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (2009, p. 7).

Verificou-se que as finalidades do Controle Interno expressas no Manual são uma reprodução quase que literal do art. 74 da Constituição Federal do Brasil, e que também as normas constantes do Manual guardam bastante similaridade com aquelas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, uma vez que o Brasil é um dos

participantes da OECI, representado pela Controladoria-Geral da União. Além do nosso país, participam:

- Inspecção Geral da Administração do Estado de Angola, Inspecção Nacional de Finanças de Angola, Inspecção-Geral de Finanças de Cabo Verde, Inspecção-Geral de Finanças da Guiné-Bissau, Inspecção-Geral da Administração Pública da Guiné-Bissau, Inspecção-Geral de Finanças de Portugal, Inspecção-Geral de Finanças de São Tomé e Príncipe e Inspecção Geral do Estado de Timor-Leste, e Inspecção-Geral de Finanças de Moçambique.

As Normas de conduta dos Auditores Públicos ressaltam que o auditor público, no exercício das suas atividades, deve garantir que prevalecerão os aspectos técnico-profissionais e a estratégia da OECI, em detrimento das considerações pessoais. Para a OECI, o auditor deve observar: integridade, independência, objetividade, competência, confidencialidade, equidade, eficiência e cooperação.

O Manual traz também Normas para o exercício da atividade de controle, sendo que estas se apresentam de forma mais resumida, destacando-se o acesso, no exercício de suas funções, ao objeto controlado, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, qualquer documento ou informação solicitada. Além disso, o auditor público deve observar o disposto nos planos estratégicos, operacionais e das ações de controle, bem como as normas e instruções vigentes. Por último, estabelecem que o auditor público deve prestar especial atenção às situações que denotem indícios de irregularidades, procurando obter evidências destas, às quais deverá dar o devido encaminhamento.

### **5.3 International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI**

A INTOSAI, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil, e conta hoje com 189 membros. A organização trabalha no sentido de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) no desempenho de suas funções. Para subsidiar as atividades de controle externo desenvolvidas por seus membros, são publicados a Revista Internacional de Auditoria Governamental e os trabalhos dos diversos Grupos de Trabalho e Comissões da organização, que englobam diretrizes, guias metodológicos e pesquisas. Dentre esses trabalhos publicados, de acordo com os propósitos deste artigo, foram analisados os documentos “Diretrizes para as normas de Controle Interno do setor público”, “Diretrizes para aplicação de normas de auditoria

operacional” e as “Normas de Auditoria da INTOSAI”, todos traduzidos para o português pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

No primeiro documento analisado, Diretrizes para as normas de Controle Interno do setor público, a INTOSAI define a accountability como:

O processo no qual as organizações de serviço público e os indivíduos que as constituem são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos e todos os aspectos do seu desempenho. Obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada, de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues. (2007, p. 81)

Também define como objetivos gerais do Controle Interno:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (2007, p. 19)

No mesmo documento define-se que o Controle Interno compreende cinco componentes inter-relacionados (2007, p. 29):

- ambiente de controle, que inclui, dentre os seus elementos a integridade pessoal e profissional, os valores éticos da organização, a competência, o estilo gerencial, a estrutura organizacional e as políticas de recursos humanos;
- avaliação de risco, processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada, envolve a identificação e mensuração do risco, avaliação da tolerância da organização ao risco e desenvolvimento de respostas;
- procedimentos de controle, que são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade. Segundo o documento, devem existir procedimentos de controle em toda a organização, em todos os níveis e funções. São citados como exemplos de procedimentos de controle de detecção e prevenção:

- procedimentos de autorização e aprovação;
- segregação de funções (autorização, execução, registro, controle);
- controles de acesso a recursos e registros;
- verificações;
- conciliações;
- avaliação de desempenho operacional;

- avaliação das operações, processos e atividades;
- supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação) (2007, p. 44).

• informação e comunicação, consideradas essenciais para que se atinjam os objetivos do Controle Interno. Em relação à informação, ressalta-se a necessidade do registro imediato e a classificação adequada de todos os eventos e transações que ocorrerem na organização, alertando também que “a habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica que essa deva ser apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível” (2007, p. 54). No tocante à comunicação, para que esta seja eficaz, “deve fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos seus componentes e pela estrutura inteira” (2007, p. 56).

• monitoramento, que é necessário para avaliar a qualidade da atuação dos sistemas de Controle Interno ao longo do tempo, e que é obtido através de atividades rotineiras ou de avaliações específicas, podendo haver a combinação de ambas.

Por último, ao falar da responsabilidade em relação ao Controle Interno, o documento alerta que todos na organização respondem, desde os executivos (cargos superiores), responsáveis como um todo pelas atividades da organização, passando pelos auditores internos, que não têm responsabilidade gerencial, mas que contribuem para a eficácia e eficiência do sistema de Controle Interno através das suas avaliações e recomendações, chegando até os demais funcionários, pois o Controle Interno “é uma parte implícita ou explícita das funções de cada um”, já que todos devem ser responsáveis por “relatar problemas operacionais, de descumprimento do código de conduta ou de violações da política” (2007, p. 63).

O documento seguinte, Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional, traz uma importante orientação no tocante ao foco da auditoria: segundo a INTOSAI, na maioria das vezes a auditoria relacionada à obrigação de prestar contas concentra-se em emitir juízo a respeito da conduta do responsável. Um enfoque alternativo é apresentado:

Em vez de averiguar quem é que está equivocado, podem ser analisados os fatores que ocasionam os problemas descobertos, e debater o que é preciso fazer a respeito. Esse enfoque reflete a idéia de que o objetivo global da auditoria operacional consiste em promover a economia, a eficiência e a eficácia. (2005, p. 34)

Dentre as Normas de Auditoria da INTOSAI, destacam-se, já nos postulados básicos, a preocupação com a existência de um sistema de Controle Interno adequado, que “reduz ao

mínimo o risco de erros e irregularidades" (1995, p. 9). Ainda nos postulados básicos consta uma importante observação:

O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas, como de que este processo seja adequado e funcione eficazmente (1995, p. 12).

No tocante às Normas, há aquelas aplicáveis aos auditores e às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). São aplicáveis a ambos a independência, a necessidade de competência e o zelo profissional.

São aplicáveis somente às EFS as Normas de Execução de Auditoria e as Normas de Relatório, estas últimas não interessando aos objetivos deste artigo. Destacam-se, na execução, a necessidade de planejamento, supervisão e revisão dos trabalhos e verificação da consistência dos controles internos.

## 6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da análise das Normas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e das normas oriundas de três instituições internacionais, é possível perceber algumas tendências. Há grande preocupação em relação ao comportamento do servidor do Controle Interno, haja vista suas atribuições complexas e que envolvem grande responsabilidade. Isso pode ser evidenciado pela tabela abaixo:

**Quadro 1: Ênfase das Normas Aplicáveis ao Servidor do Controle Interno**

<b>Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal</b>	<b>Government Accountability Office</b>	<b>Organismos Estratégicos de Controle Interno - Comunidade de Países de Língua Portuguesa</b>	<b>International Organisation of Supreme Audit Institutions</b>
Comportamento ético, cautela e zelo profissional, independência, soberania, imparcialidade, objetividade, conhecimento técnico e capacidade profissional, atualização dos conhecimentos técnicos, uso de informações de terceiros e cortesia	Servir ao interesse público, independência, julgamento profissional, competência.	Integridade, independência, objetividade, competência, confidencialidade, equidade, eficiência e cooperação.	Independência, necessidade de competência e zelo profissional

**Fonte:** MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001; GAO, 2005; OECI-CPLP, 2009; INTOSAI, 1995.

Como se pode observar, apesar de os graus de detalhamento diferirem de uma instituição para a outra, há itens comuns que demonstram a relevância e o grau de responsabilidade da figura do servidor do Controle Interno. O primeiro atributo comum às quatro instituições é a independência. Não se pode imaginar o trabalho de um servidor cuja atividade consiste em verificar a regularidade no cumprimento a normas e leis e a correta execução de programas/ações de governo sem que haja autonomia para poder apontar eventuais irregularidades detectadas. Daí a importância de se ter uma carreira de controle forte e estabelecida e que não fique à mercê do interesse deste ou daquele governo. O Controle Interno deve ser visto como uma necessidade do Estado, de maneira que aos seus servidores deve ser garantida a liberdade para bem realizarem as suas funções. A atividade que estes servidores realizam é, certamente, repleta de nuances. Apenas para citar o exemplo da Controladoria-Geral da União, um servidor realiza desde fiscalizações relativas à execução do Programa Bolsa-Família, passando pela construção de uma ponte e chegando até auditorias de gestão em uma Universidade. A gama de conhecimentos necessários a um servidor do Controle Interno é, portanto, muito vasta, sendo uma das características necessárias apontadas por todas as instituições a competência/conhecimento técnico. Por fim, uma característica comum, mas descrita de forma diferente por cada instituição diz respeito ao compromisso que deve assumir o servidor do Controle Interno. Dentre as quatro instituições, aquela que melhor exprimiu essa necessidade foi o GAO, ao colocar como norma “servir ao interesse público”. As normas brasileiras ressaltam a necessidade de comportamento ético, cautela e zelo profissional, enquanto os OECI destacam a integridade do servidor e a INTOSAI faz referência ao zelo profissional. O norte do servidor do Controle Interno deve ser o interesse público. Não se trata de procurar erros nas instituições, nem de proteger este gestor ou perseguir aquele. O ponto principal é defender o interesse público, de forma que os programas, as ações governamentais, enfim, que as políticas públicas possam cumprir os seus objetivos.

Já quando se trata da execução dos trabalhos de auditoria, são preocupações constantes o planejamento e a verificação da consistência dos controles internos. A tabela a seguir demonstra as principais normas aplicáveis a cada instituição:

**Quadro 2: Normas de execução de auditoria**

<b>Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal</b>	<b>Government Accountability Office</b>	<b>Organismos Estratégicos de Controle Interno - Comunidade de Países de Língua Portuguesa</b>	<b>International Organisation of Supreme Audit Institutions</b>
Planejamento dos trabalhos, avaliação da efetividade dos controles internos administrativos, atuação com vistas a prevenir a ocorrência de impropriedades e irregularidades.	Controle Interno de Qualidade e Segurança	Acesso, no exercício de suas funções, ao objeto controlado, observância aos planos estratégicos, operacionais e ações de controle, atenção especial às situações que denotem indícios de irregularidades e busca de evidências.	Necessidade de planejamento, supervisão e revisão dos trabalhos e verificação da consistência dos controles internos.

**Fonte:** MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001; GAO, 2005; OECI-CPLP, 2009; INTOSAI, 1995.

Verifica-se que apenas o GAO é mais reticente em relação às normas de execução de auditoria, enfatizando apenas a questão do Controle Interno de qualidade e segurança nas informações. As outras instituições colocam em posição de grande importância a necessidade de planejamento dos trabalhos, o que é compreensível, dada a magnitude das atividades realizadas pelo Sistema de Controle Interno. Apenas para exemplificar o caso brasileiro, pode-se imaginar uma auditoria no Ministério da Educação, mais especificamente na educação superior. O que se espera é que seja obtido um retrato do funcionamento desta ação em todo o território nacional, de maneira que o relatório da CGU permita fazer os melhoramentos necessários e corrigir eventuais irregularidades. Uma vez que este trabalho envolve diversas universidades em todo o país, é necessário planejar adequadamente o que se quer fazer. Isso inclui a questão do tempo que vai ser gasto com as auditorias, um padrão de procedimentos de auditoria que possa abranger as diferentes características de cada unidade auditada, levando-se em consideração o seu porte, os cursos que oferta, o histórico de irregularidades detectadas pela CGU, dentre outras variáveis.

Merecem destaque também os objetivos do Controle Interno expressos por cada instituição. No caso brasileiro, as finalidades do Sistema de Controle Interno estão definidas no art. 74 da Constituição Federal, conforme já demonstrado, e percebe-se que é necessária a

fiscalização com vistas a assegurar a legalidade, mas que é ressaltada a avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão. Como já foi informado, o Manual dos OECI/CPLP traz uma reprodução das finalidades do Sistema de Controle Interno no Brasil, não trazendo novidades.

O GAO também traz a busca da eficiência e efetividade como missão do Controle Interno, não abrindo mão da verificação da legalidade e valorizando a confiabilidade das informações.

A INTOSAI traz, já, no primeiro objetivo geral do Controle Interno a eficiência e eficácia, acrescidas da ética, da economicidade e da ordenação na execução das operações. O próximo objetivo é a accountability, sendo em seguida apontada a necessidade de se garantir o lado mais fiscalizador do Controle Interno, com vistas a assegurar o cumprimento da legalidade e a salvaguarda dos bens públicos.

Há uma convergência, como se pode verificar, no sentido de situar o Controle Interno como fundamental dentro da estrutura da Administração Pública, sendo necessários o planejamento nas operações e uma conduta irrepreensível por parte do servidor. Indo além, enxergam-se como finalidades do Controle Interno, mais do que a simples fiscalização para garantir a legalidade dos atos, assegurar a eficiência e a eficácia na gestão, o que, se observado, contribui diretamente com a qualidade dos serviços públicos.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A accountability é fundamental em qualquer democracia, sendo considerada um dos seus pilares. A administração pública presta contas de seus atos por meio da accountability horizontal, ou seja, pelas instituições dentro da sua própria estrutura, que, com independência e competência, fazem o acompanhamento e dão as informações sobre os resultados alcançados à sociedade e mesmo a outros órgãos.

O Controle Interno é uma forma de accountability por excelência, e, no Brasil, sua existência é obrigatória, por força de dispositivo constitucional, para todos os Poderes e esferas da Administração Pública. A Lei Complementar n.º 101/00 fortaleceu bastante o Controle Interno ao atribuir-lhe a obrigação de acompanhar diversas normas relativas à responsabilidade fiscal e exigir a assinatura do responsável pelo Controle Interno nos relatórios de gestão fiscal.

Esta situação evidencia uma tendência verificada a partir da análise das normas aplicáveis ao Controle Interno vigentes no Brasil e emitidas por três instituições internacionais: o Controle Interno desempenha uma função indispensável na estrutura da administração pública, e, se funcionar adequadamente, diminui bastante os riscos de erros e irregularidades. Também constatou-se que a análise do Controle Interno não pode se limitar à legalidade dos atos, devendo visar a garantir a eficiência e eficácia da gestão.

Como foi abordado no início deste artigo, a administração pública no Brasil não goza de muita confiança por parte da sociedade, por conta, especialmente, da má qualidade de muitos serviços públicos e dos casos de corrupção que a todo momento são veiculados na televisão, rádios, jornais e Internet. Só reforçando a accountability é possível minimizar ou resolver esses problemas, e, com base no que foi visto neste artigo, o sistema de Controle Interno tem uma grande responsabilidade. É necessário, porém, que os gestores compreendam isso, buscando meios de fortalecer o Controle Interno, garantindo independência, competência, estrutura adequada, pessoal capacitado e, principalmente, uma filosofia de trabalho baseada na ética.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 6. ed. – 5. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007. 590 p.
- ANASTASIA, Fátima; MELLO, Carlos Ranulfo de & SANTOS, Fabiano. **Governabilidade e Representação Política na América do Sul.** Rio de Janeiro/São Paulo: Fundação Konrad Adenauer e Ed. UNESP, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988,** Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 09 jan. 2010.
- BRASIL. **Lei Complementar n.º 101,** Brasília, DF, 04 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 09 jan. 2010.
- BRASIL. **Lei n.º 10.180,** Brasília, DF, 06 de fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Leis.asp>> Acesso em 09 jan. 2010.
- BRASIL. **Lei n.º 4.320,** Brasília, DF, 17 de março de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 09 jan. 2010.
- CRUZ, Flávio da, GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios:** orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2007. 200 p.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública.** 2. ed. ver. e ampl., Belo Horizonte: Fórum, 2007. 488 p.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro.** 15. ed. – São Paulo: Malheiros, 2007. 920 p.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo.** 23. ed. – São Paulo: Malheiros, 2007. 1058 p.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Portarias.asp>> Acesso em 09 jan. 2010.
- NASCIMENTO, Miguel Ângelo. **Controle Interno Governamental: uma visão de qualidade e serviço na administração pública estadual.** Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2003. Disponível em <<http://www.portalcofen.gov.br/>>. Acesso em 09 jan. 2010.
- O'DONNELL, Guilhermo. **Accountability Horizontal e Novas Poliarquias.** Lua Nova, 44. 1998. p. 27-52.

ORGANISMOS ESTRATÉGICOS DE CONTROLO/CONTROLE INTERNO. **Manual de Controlo/Controle Interno.** Comunidade de Países de Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em 09 jan. 2010.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Normas de Auditoria do INTOSAI.** Trad. do Tribunal de Contas da União. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 59 p.

\_\_\_\_\_. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional:** normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 166 p.

\_\_\_\_\_. **Diretrizes para as normas de Controle Interno do setor público.** Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p.

PERUZZOTTI, Enrique. **La política de accountability social en América Latina.** Documento de Trabajo. Universidad Torcuato Di Tella, Buenos Aires. 2005.

REMY RECH, Ruy. **Controle Interno na Administração Pública.** 2003. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/>>. Acesso em 09 jan. 2010.

ROLIM, Maria Helena Barbosa Botelho. Controle Interno na Administração Pública Federal: **o papel da Controladoria Geral da União no combate à corrupção e no incentivo ao controle social.** 2006. Disponível em: <<https://bvc.cgu.gov.br/>>. Acesso em 09 jan. 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. – 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006. 475 p.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – GAO. **Normas de Auditoria Governamental** – Revisão 2003. Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barreto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 254 p.

ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle.** Belo Horizonte: Fórum, 2005. 495 p.