

ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS DA SANTA CASA DE
MISERICÓRDIA DE VITÓRIA - EMESCAM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS E
DESENVOLVIMENTO LOCAL

ANDRÉ GOMES GIORI

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO
DAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Vitória, ES

2020

ANDRÉ GOMES GIORI

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO
DAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Desenvolvimento Local da Faculdade Emescam, como parte dos requisitos necessários à obtenção de título de Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento Local.

Área de concentração: Políticas Públicas, Processos Sociais e Desenvolvimento Local

Linha de pesquisa: Processos de Trabalho, Políticas Públicas e Desenvolvimento Local

Orientador: Prof. César Albenes de Mendonça Cruz

Vitória, ES

2020

Dados internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
EMESCAM – Biblioteca Central

G497c Giori, André Gomes.
O controle interno como ferramenta de planejamento das
políticas públicas / André Gomes Giori. - 2020.
68f.: il.

Orientador: Prof. Dr. César Albenes de Mendonça Cruz.

Dissertação (mestrado) em Políticas Públicas e Desenvolvimento
Local – Escola Superior de Ciências da Santa Casa de Misericórdia
de Vitória, EMESCAM, 2020.

1. Controle interno. 2. Planejamento. 3. Gestão pública. 4.
Políticas Públicas. I. Cruz, César Albenes de Mendonça. II. Escola
Superior de Ciências da Santa Casa de Misericórdia de Vitória,
EMESCAM. III. Título.

CDD: 658.401

ANDRÉ GOMES GIORI

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA
DE PLANEJAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento Local da Escola Superior de Ciências da Santa Casa de Misericórdia de Vitória – EMESCAM, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento Local.

Aprovada em 25 de junho de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. César Albenes de Mendonça Cruz

Escola Superior de Ciências da Santa Casa de
Misericórdia de Vitória – EMESCAM

Orientador

Prof^a. Dr^a. Janice Gusmão Ferreira de Andrade

Escola Superior de Ciências da Santa Casa de
Misericórdia de Vitória – EMESCAM

Prof. Dr. Renato Almeida de Andrade

Universidade do Espírito Santo - UFES

Dedicatória: Dedico este trabalho à minha Família, em especial à minha esposa Renata e ao meu filho Miguel, assim como a todos que me apoiaram até aqui, como Professor César Albenes de Mendonça Cruz, um amigo que fiz, e aos Professores Renato Almeida e Janice Gusmão pelos preciosos apontamentos. Agradeço ainda a instituição EMESCAM pelo apoio, a quem agradeço na pessoa da Professora Sílvia Trugilho.

Epígrafe: Entendi, nesta breve caminhada neste plano que, tudo nesta vida vale a pena quando fazemos nossas tarefas com amor e dedicação e sempre apoiados por nossos amigos, bem mais precioso que pode existir. Desta forma, qualquer desafio fica mais fácil assim como diz o provérbio “Sozinhos vamos mais rápido, juntos vamos mais LONGE!”

RESUMO

Os atores e processos envolvidos nas Políticas Públicas apresentam deficiências no que se refere ao planejamento e à padronização de ações públicas, causando impactos em sua eficiência social, no alcance de suas metas e objetivos. Assim, a necessária se faz a investigação de novas ferramentas que possam desenvolver a atividade administrativa, bem como melhoria de sua gestão e formulação de teorias e modelos práticos de administração e manuseio das Políticas Públicas. Com base em minha experiência profissional de 12 anos na Assembleia Legislativa, 8 deles como gestor de contratos e licitações e 2 anos na Diretoria de Controle Interno, traçamos uma avaliação da ferramenta controle interno como direcionador de ações e políticas positivas para o Estado. OBJETIVO GERAL: Analisar os elementos da Política Pública, em especial o Planejamento e o Controle Interno, interligando tais elementos por meio da Teoria das Três Linhas de Defesa, utilizada na ciência da auditoria, com vistas a criação de um modelo teórico que balize a utilização do Controle Interno como meio de desenvolvimento institucional do Poder Público e suas Políticas. OBJETIVO ESPECÍFICO: Criação de modelo teórico que possa ser usado como base de criação de ferramentas jurídico-administrativas que possam auxiliar o agente público no processo prévio de planejamento das políticas públicas. METODOLOGIA: Para a criação do modelo teórico proposto, será feito o levantamento de doutrina de referência temática, localizando por meio de artigos, pesquisas e números oficiais os elementos fundantes do presente estudo. RESULTADOS E DISCUSSÃO: Avaliar erros, acertos, avanços e retrocessos das Políticas Públicas de Educação, sugerindo, ao final possibilidades de melhoria das ações institucionais que possam gerar resultados concretos e permanentes. CONCLUSÃO: As ferramentas citadas neste trabalho podem suprir as deficiências encontradas na falta de planejamento das políticas públicas ocasionadas pela carência de gestão operacional e análise dos riscos e controles.

Palavras-chave: Políticas Públicas, Controle Interno, Planejamento, Gestão, Governança, Três Linhas de Defesa.

ABSTRACT

The actors and processes involved in Public Policies have deficiencies with regard to the planning and standardization of public actions, causing impacts on their social efficiency, in reaching their goals and objectives. Thus, it is necessary to investigate new tools that can develop administrative activity, as well as improve their management and formulation of theories and practical models of administration and handling of Public Policies. Based on my professional experience of 12 years in the Legislative Assembly, 8 of them as manager of contracts and tenders and 2 years in the Internal Control Directorate, we traced an evaluation of the internal control tool as a driver of positive actions and policies for the State. **GENERAL OBJECTIVE:** To analyze the elements of Public Policy, especially Planning and Internal Control, linking these elements through the Theory of Three Lines of Defense, used in the science of auditing, with a view to creating a theoretical model that guides the use Internal Control as a means of institutional development of the Public Power and its Policies. **SPECIFIC OBJECTIVE:** Creation of a theoretical model that can be used as a basis for creating legal and administrative tools that can assist the public agent in the prior process of planning public policies. **METHODOLOGY:** For the creation of the proposed theoretical model, thematic reference doctrine survey will be carried out, locating the founding elements of this study through articles, research and official numbers. **RESULTS AND DISCUSSION:** Evaluate errors, successes, advances and setbacks of Public Education Policies, suggesting, at the end, possibilities for improving institutional actions that can generate concrete and permanent results. **CONCLUSION:** The tools cited in this work can fill the deficiencies found in the lack of planning of public policies caused by the lack of operational management and analysis of risks and controls.

Keywords: Public Policies, Internal Control, Planning, Governance, Three Lines of Defense.

LISTA DE SIGLAS

- AEPG Avaliação da Execução dos Programas Governamentais
- AGU Advocacia Geral da União
- AICPA Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
- CGU Controladoria-Geral da União
- Ciset Controle Interno Setorial
- COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- DAS Direção e Assessoramento Superior
- EAESP Escola de Administração de Empresas de São Paulo
- EACH Escola de Artes, Ciências e Humanidades Fundeb Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
- INTOSAI Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização
- LAI Lei de Acesso à Informação
- LDO Lei de Diretrizes Orçamentárias
- LOA Lei Orçamentária Anual
- MESICIC Mecanismos de Acompanhamento da Implementação da Convenção Interamericana contra a Corrupção
- NAE Núcleo de Ações Especiais
- NPM New Public Management
- OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- OEA Organização dos Estados Americanos
- OGP Open Government Partnership
- OGU Orçamento Geral da União
- ONU Organização das Nações Unidas
- PPA Plano Plurianual
- Rac Relatório de Acompanhamento da Execução de Programa de Governo
- Rav Relatório de Avaliação da Execução do Programa de Governo
- SeCI Sistema Eletrônico de Conflito de Interesses
- SFC Secretaria Federal de Controle

SIAFI Sistema Integrado de Administração Financeira

SIC Serviço de Informações ao Cidadão

STN Secretaria do Tesouro Nacional

TCU Tribunal de Contas da União

UCCI Unidade Central de Controle Interno

USP Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO.....	5
2. AS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL.....	6
3. A ESTRUTURA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL.....	8
3.1 O estudo das Políticas Públicas.....	12
3.2 Do modelo burocrático da Administração Pública.....	18
3.3 Do modelo gerencial da Administração Pública.....	21
4. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA.....	22
4.1 A evolução do Sistema de Controle Interno no Brasil.....	24
4.2 O Sistema de Controle Interno no Estado do Espírito Santo.....	31
4.3 O Sistema de Controle Interno no Mundo.....	33
5. O SISTEMA DAS TRES LINHAS DE DEFESA PARA O GERENCIAMENTO DE RISCOS E CONTROLES.....	47
6. O MODELO TEÓRICO DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA NO MAPEAMENTO DE MACROPROCESSOS E DESENVOLVIMENTO DA GESTÃO PÚBLICA.....	56
6.1 Do formato e conteúdo das instruções normativas.....	59
6.2. Do conteúdo das instruções normativas.....	60
6.3 Procedimento para elaboração das instruções normativas.....	61
7.CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
8.REFERÊNCIAS.....	67

1. INTRODUÇÃO

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

Nessa esteira, a presente dissertação visa apresentar a evolução da ciência do controle interno como forma de contribuir dentro da própria administração pública no viés do planejamento das políticas públicas por meio de ações internas de sistematização, organização e gestão dos serviços e recursos públicos que são entregues à população.

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

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

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

Os resultados esperados estão voltados para a compreensão dos órgãos que compõem a Administração Pública como responsáveis pela gestão e fiscalização de recursos públicos de que o controle interno, bem como a teoria das três linhas de defesa como um instrumento de planejamento das Políticas

Públicas podem constituir, além de ferramentas de redução de riscos operacionais, na melhoria da gestão administrativa e conseqüentemente da maior eficiência do serviço público.

2. AS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

Partindo da perspectiva do sociólogo e economista Ernest Mandel, de que o Estado é produto da divisão social do trabalho e que surgiu da autonomia crescente de certas atividades superestruturais, mediando a produção material, cujo papel era sustentar uma estrutura de classe e relação de produção, e que as funções superestruturais que pertencem ao domínio do Estado podem ser genericamente resumidas como a proteção e a reprodução da estrutura social (relações de produção fundamentais), à medida que não se consegue isso com os processos automáticos da economia.

Isso ocorre porque a origem do Estado coincide com a origem da propriedade privada e associa-se, em certa medida, à separação das esferas privada e pública da sociedade, inerente à produção simples de mercadorias, com sua fragmentação da capacidade social de trabalho em processo de trabalho, privados e independentes. (MANDEL, 1990)

Assim, o Estado Burguês se distingue de todas as formas anteriores de dominação de classe por uma peculiaridade da sociedade burguesa, que é inerente ao modo de produção capitalista: o isolamento das esferas pública e privada da sociedade, que é consequência da generalização sem igual da produção de mercadorias, da propriedade privada e da concorrência de todos contra todos. (MANDEL, 1990)

Vale lembrar que neste estágio o capitalismo tardio, ou neocapitalismo¹ se tornara já caracteriza-se por dificuldades crescentes de valorização do capital (supercapitalização, superacumulação), então Estado resolve essas

¹ A palavra 'neocapitalismo' foi usada inicialmente entre o final dos anos 1950 e o início dos anos 1960 por autores belgas e franceses de esquerda, dentre os quais André Gorz e Leo Michielsen. O termo foi posteriormente popularizado pelo economista marxista Ernest Mandel em trabalhos como *Workers under Neo-Capitalism* e *An Introduction to Marxist Economic Theory*

dificuldades, ao menos em parte, proporcionando oportunidades adicionais, numa escala sem precedentes, para investimentos “lucrativos” desse capital na indústria de armamentos, na “indústria de proteção ao meio ambiente”, na “ajuda” a países estrangeiros, e obras de infra-estrutura (onde “lucrativo” significa tornado lucrativo por meio da garantia ou subsídio do Estado) (MANDEL, 1990)

Portanto, nessa perspectiva o Estado assumindo diferentes papéis, que, em certo sentido, tratou-se de uma concessão à crescente luta de classe do proletariado, destinando-se a salvaguardar a dominação do capital de ataques mais radicais por parte dos trabalhadores. (MANDEL, 1990).

Mas ao mesmo tempo correspondeu também aos interesses gerais da reprodução ampliada no modo de produção capitalista, ao assegurar a reconstituição física da força de trabalho onde ela estava ameaçada pela superexploração. (MANDEL, 1990)

A tendência da legislação social determinou, por sua vez, uma redistribuição considerável do valor socialmente criado em favor do orçamento público, que tinha de absorver uma porcentagem cada vez maior dos rendimentos sociais a fim de proporcionar uma base material adequada à escala ampliada do Estado do capital monopolista. (MANDEL, 1990)

Ou seja, a figura do Estado neste momento histórico tem como faceta um estabilizador da economia (evitando catástrofes econômicas e crises, bem como os monopólios), das classes sociais e por fim, da própria proteção ao capitalismo contra seus reflexos inoportunos às classes detentoras do poder econômico e político, considerando que as transformações pelas quais passou o capitalismo

foram tão significativas a ponto de mudar sua dinâmica e, por conseguinte, causar sua crise.

Assim, no capitalismo tardio, a intervenção estatal é guiada claramente como um sistema para evitar crises, devendo a estrutura de classes ser afirmada na luta pela distribuição do incremento do produto social.

Neste contexto, na Carta Magna de 1988 ficou definida patente característica do papel do Estado como provedor de políticas sociais que garantissem o acesso da população, principalmente à saúde e educação básica.

O referido modelo constitucional recebeu, portanto, uma série de críticas e deste modelo sob a alegação de que o Estado se tornaria sobrecarregado com tantas obrigações, e, por conta da alta demanda, não conseguiria solucionar os problemas de forma efetiva pela discrepância do que é garantido pelo texto e a realidade da entrega efetiva à sociedade, em especial que mais depende dos direitos garantidos neste modelo.

Para tanto esta pesquisa tem como recorte as Políticas Públicas sociais pós Constituição Federal de 1988, e as políticas estruturadas para alcance das novas metas constitucionais.

3. A ESTRUTURA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

No Brasil, antes e durante a Ditadura Militar (1964 a 1985) houveram duas reformas administrativas importantes anteriores à Reforma Gerencial de 1995 e garantiram legados às reformas que se sucederam: a ocorrida no período Vargas na década de 1930, que simbolizou o primeiro esforço de modernização do Estado brasileiro com a construção dos pilares fundamentais da burocracia brasileira, simbolizados no Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP); e a Reforma realizada em 1967 nos governos militares, que serviu ao

projeto de modernização ligado às concepções desenvolvimentistas daquele período. (BRESSER-PEREIRA, 1998b, ABRUCIO; PEDROTI; PÓ, 2010)

A estruturação das políticas públicas no Estado brasileiro teve como ponto de partida principal a criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE, a partir da extinta Secretaria da Administração Federal, vinculada à Presidência da República representou um significativo avanço e um desafio aos segmentos da burocracia estatal preocupados com a perda de qualidade técnica do processo decisório e com a inoperância da máquina Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado.

A Nova Administração Pública propõe um modelo pós-burocrático de Gestão e vem na esteira da busca por respostas às novas e mais complexas demandas econômicas e sociais, denominando-se inovadora, flexível e com foco nos resultados.

A reforma do Estado brasileiro teve três pilares fundamentais: o equacionamento da crise Ministério da Administração Federal e Reforma do financeira do Estado, a revisão do estilo de intervenção do Estado na economia e finalmente, a recuperação da capacidade de formulação e de implementação das políticas públicas pelo aparelho do Estado.

Desse modo, abria-se espaço para a figura do Estado regulador do século XXI, para o qual, na visão dos principais formuladores da Reforma Gerencial, somente deve ser estatal a atividade que não puder ser controlada pelo mercado.

Surge também nesse contexto o instituto da “propriedade pública não-estatal”, a qual cabe exercer o controle social direto da parceria e deve ser controlada de forma mista por Estado, mercado e sociedade, configurando uma Co-Gestão entre Estado e Sociedade Civil, sendo o Contrato de Gestão o laço jurídico que regulamenta essa parceria administrada pela iniciativa privada,

substituindo assim a figura do Estado Liberal do século XIX e do Estado Executor-Empresário do século XX. (BRESSER-PEREIRA, 2009)

Assim sendo, é interessante notar que, para liderar esse processo de transformação político-institucional complexo e desafiador, assim como para conduzir um novo modelo de Estado, caracterizado pelos princípios da Administração Pública Gerencial, existe a demanda por uma classe dirigente e uma equipe de elite capaz de construir e conferir uma orientação estratégica às políticas governamentais. Nesse sentido, é relevante abordar um abrangente conceito de elite dirigente no Setor Público, a fim de facilitar o entendimento e a identificação dos atores envolvidos na formulação e na execução das políticas de Reforma do Estado:

Uma elite dominante (do latim *eligere*, "eleger") é um grupo pequeno e dominante que goza do poder de decisão nos diversos setores da organização econômica e social de um Estado. Inclui os burocratas e funcionários públicos que governam o macroambiente; a elite política que governa e opera as estruturas executiva, legislativa e judicial; e a elite empresarial. Elites não dominantes incluem os membros da mídia, academia e a inteligência. (BREZIS e TEMIN, 2007: p.1)

Em complemento a esse conceito, é útil resgatar mais algumas noções conceituais sobre quem são essas elites dirigentes incrustadas no aparelho de Estado, de modo a tornar mais cristalino o entendimento sobre a construção de uma Administração profissionalizada. Nesse sentido, são válidas as ideias de Bresser Pereira (2007), presentes num instigante estudo sobre a Burocracia Pública e Classes Dirigentes no Brasil que busca descrever e analisar o papel desempenhado pela burocracia pública na sociedade brasileira. Na visão desse autor, essa classe profissional pública é composta por uma comunidade de gestores públicos, ou seja, servidores públicos, administradores das empresas estatais, consultores da administração pública e pelos políticos profissionais. Enfim, a Reforma Gerencial de 1995 analisada nesse trabalho tem entre seus objetivos cruciais promover o encontro do Estado e da vida administrativa com

os novos paradigmas gerenciais emergentes em todos os sistemas políticoadministrativos avançados (NOGUEIRA, 1998).

3.1 O estudo das Políticas Públicas

O estudo das Políticas Públicas pode ter diversas acepções, a depender do enfoque que recebem e a investigação científico-literária às quais estão submetidas.

Neste sentido se destacam as obras de Laswell (1956), Lindblom (1968), May e Wildavsky (1978) e Jones (1984), todas de autoria internacional, cujo enfoque se dá no ciclo das políticas públicas (*policy cycle*), que é classicamente orientado pelas fases de: identificação do problema, formação da agenda, formulação de alternativas, tomada de decisão, implementação, avaliação e extinção da política pública.

No Brasil, se destacam, dentre outras obras, Regonini (2001) e Leonardo Secchi (2013), que além de abordarem o ciclo das políticas públicas, abordam também outras dimensões analíticas que formam as políticas públicas, investigando os atores, as instituições, o conteúdo de tais políticas e até mesmo os tipos de comportamento na tomada de decisão de diferentes estilos na política pública.

Essencial, antes, porém é conceituar epistemologicamente a palavra política pública, do inglês *public policy*, é definido como “um conjunto de decisões e ações relativas à alocação imperativa de valores envolvendo os bens públicos” (Rua, 2009). Em outros termos, a política pública consiste em um conjunto definido e organizado de ações resultantes da aplicação de decisões políticas, que podem ser direcionadas para uma parte ou toda a sociedade, sob a regência de um governo.

A consolidação do *framework* teórico do ciclo de políticas públicas, como é atualmente aplicado, tem como origem o estudo “The Political System: An Inquiry into the State of Political Science” de David Easton (1953), que posteriormente foi aperfeiçoado em 1965 no trabalho denominado “Systems

Analysis of Political Life” do mesmo autor. A Figura 1 ilustra a proposição do autor em relação as etapas desse ciclo.

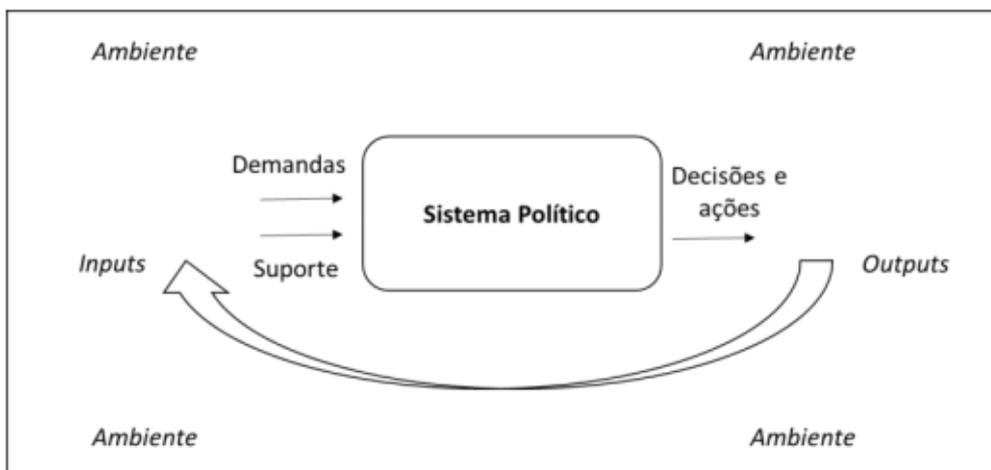


Figura 1 – Ciclo de políticas públicas proposto por David Easton (1953)

O modelo proposto por Easton (1953; 1965) analisa a temática sobre a lentes da Teoria do Sistema, em outras palavras, a política deveria ser vista em sua totalidade harmonicamente organizada. Assim, para o autor o tema poderia ser tratado como uma ciência, que seguiria um conjunto de etapas genéricas predefinidas. Nesse sentido, foi criado um ciclo sistêmico cuja origem (*inputs*) consiste nas mudanças sociais e ambientais, que são processadas (*political system*) através da análise da demanda social, e resultam (*outputs*) na tomada de decisão e implementação de ações voltadas para atender a necessidade da sociedade, e que depois de aplicadas ao ambiente, geram novas demandas e realimentam o sistema (*feedback*) (EASTON,1953,1956).

Apesar do estudo de Easton (1953) ser o precursor em abordar as políticas públicas em etapas, foi o trabalho de Lasswell (1956) o primeiro a modelar o processo político com um conjunto de fases objetivas e estruturadas.

A Figura 02 apresenta as sete fases da política pública propostas por Lasswell (1956).

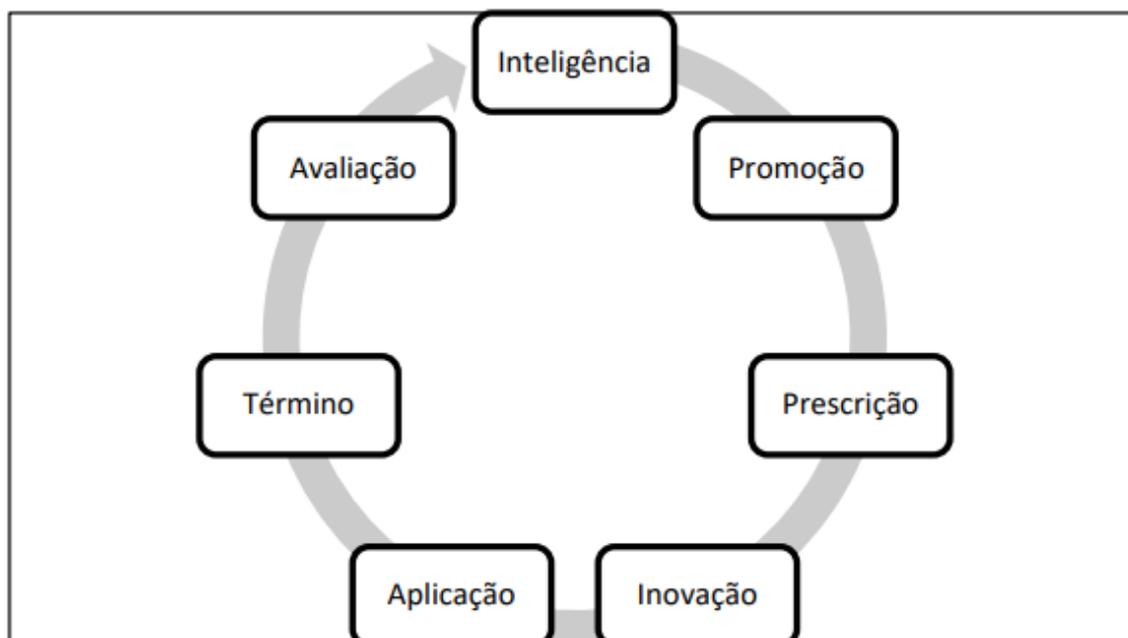


Figura 02 - as sete fases da política pública de Lasswell (1956).

As fases ilustradas na Figura 02 iniciam-se na etapa denominada como inteligência - que se subintende como o processo de coleta, processamento e divulgação de informações que serão utilizadas nas ações posteriores.

Na segunda etapa, ocorre a promoção, ou defesa, em que os agentes políticos defendem determinadas ideias, em outros termos, incentiva-se a escolha de uma alternativa política entre as opções disponíveis.

Na sequência, na prescrição, se determina a escolha da decisão política que será aplicada. Na etapa de invocação e aplicação ocorre a definição consolidada dos comportamentos políticos aplicáveis de acordo com a decisão tomada e a aplicação concreta da política na sociedade, respectivamente. Na última etapa, a avaliação consiste no mapeamento da efetividade da política aplicada (LASSWELL, 1956).

Na década de 1970, novas pesquisas e modelos aperfeiçoados passaram a sistematizar o campo de estudo ora analisado. As novas tipologias de classificação que surgiram geralmente apresentavam diferenciações terminológicas ou novas sub-etapas ao modelo de Lasswell (1956).

Destaca-se a versão simplificada apresentada por Mack (1971): reconhecimento do problema, formulação de alternativas, decisão, efetivação,

correção e ajuste; e as propostas de Brewer (1974) e de Jenkins (1978) cujas etapas seriam para o primeiro - invenção, estimativa, seleção, implementação, avaliação e término – e para o segundo - iniciação, informação, consideração, decisão, implementação, avaliação e término. Em outros termos, nas perspectivas de Brewer (1974) e Jenkins (1978), diferente de Lassell (1956), o término da política pública estaria condicionado, e só poderia ocorrer, após o processo de avaliação.

A existência do surgimento de várias propostas de avaliação das etapas do ciclo de políticas públicas estaria associada, segundo Jann e Wegrich (2007), ao próprio processo de políticas públicas, que raramente tem início e terminações claras. Apesar da dificuldade de existir um modelo geral, existe um consenso acadêmico no uso de um modelo que possui pelo menos cinco etapas, conforme ilustrado na Figura 3: montagem da agenda, formulação, tomada de decisão, implementação e avaliação (HOWLETT e RAMESH, 2003).

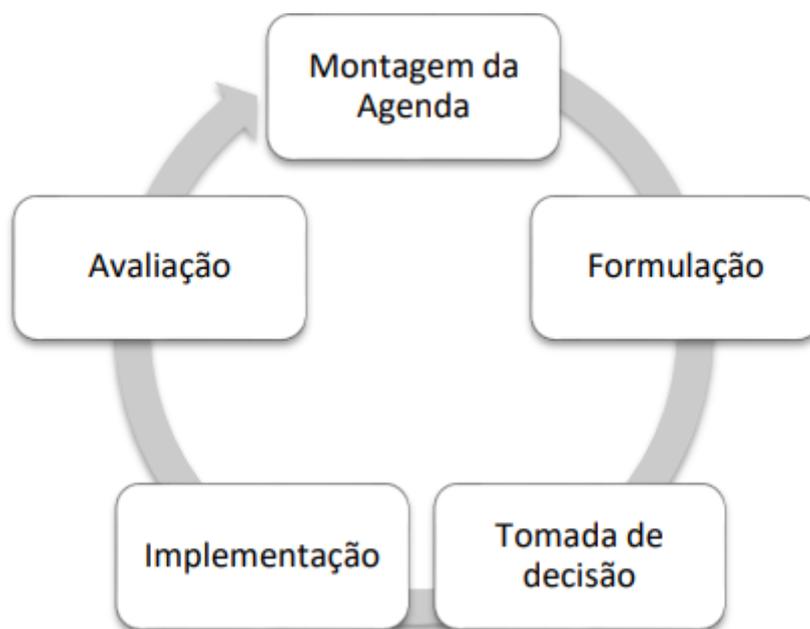


Figura 3: montagem da agenda, formulação, tomada de decisão, implementação e avaliação (HOWLETT e RAMESH, 2003).

Das cinco etapas apresentadas na Figura 3, algumas delas seriam essenciais para o entendimento do ciclo: agenda, e implementação e avaliação.

Neste sentido, Rua e Romanini (2014) estabeleceram como comum ao ciclo de políticas públicas a separação e diferenciação entre as etapas que

constituem a construção das políticas públicas, bem como a diferenciação de papéis pelos vários atores que participam do processo e suas interações.

Além disso, o ciclo permite que sejam acompanhadas as variadas ideias que juntam até se transformarem nas políticas públicas.

Segundo Secchi (2010), o processo de cinco etapas de elaboração de políticas públicas, conhecido como Ciclo de Políticas Públicas moderno representa um esquema de visualização e interpretação de uma política pública, que vai desde o momento em que se identifica um problema, até posteriormente não se necessitar mais de uma política e esta ser extinta.

A formação da agenda, etapa inicial, ocorre quando um problema identificado passa a integrar as atividades de um grupo no poder, dentro ou fora do governo, segundo Rua (2009).

Os problemas podem entrar e sair de uma agenda de governo e podem ganhar ou perder notoriedade dependendo do ator que as concebe (SECCHI, 2010).

Um problema pode ser entendido como matéria prima de trabalho dos políticos e outros atores que se preocupam com a resolução de problemas públicos.

A identificação de um problema, é o ponto de partida para inclusão de moldes de atuação na agenda, por exemplo, de partidos políticos (SECCHI, 2010).

Após identificar um problema, e conseguir inclui-lo na agenda do governo, o próximo passo é formular alternativas para resolvê-los.

Nesta etapa, é crucial a construção de soluções, bem como pensar nos objetivos e traçar estratégias de maneira que haja também as consequências para cada solução proposta (SECCHI, 2010).

Quando se tem a definição das alternativas para os problemas levantados, parte-se para a etapa de tomada de decisão. Embora Secchi (2010) defina três diferentes maneiras de se estruturar a tomada de decisão, sendo elas: ter um problema e buscar a solução, ter problemas e soluções e ir ajustando um ao outro e por fim, ter uma solução e tentar identificar um problema, o que se

define como ideal, é que sejam seguidos os passos descritos no modelo do ciclo de políticas se iniciando pela identificação do problema.

Levando-se em conta que nem sempre o modelo ideal reflete a realidade e que inúmeras variáveis interferem no processo, a tomada de decisão é uma etapa que frequentemente não consegue ser feita de maneira estruturada.

Superado o desafio da tomada de decisão, parte-se para a etapa de implementação, onde Secchi (2010), define como sendo o momento em que se produzem resultados concretos das políticas públicas e as intenções são convertidas em ações.

É uma etapa em que se coloca em prática a verdadeira função da Administração pública que é executar as políticas públicas.

Outra definição sobre a etapa de implementação está exposta abaixo: a implementação consiste em um conjunto de decisões a respeito da operação das rotinas executivas das diversas organizações envolvidas em uma política, de tal maneira que as decisões inicialmente tomadas deixam de ser apenas intenções e passam a ser intervenção na realidade.

Normalmente, a implementação se faz acompanhar do monitoramento: um conjunto de procedimentos de apreciação dos processos adotados, dos resultados preliminares e intermediários obtidos e do comportamento do ambiente da política.

O monitoramento é um instrumento de gestão das políticas públicas e o seu objetivo é facilitar a consecução dos objetivos pretendidos com a política. (RUA, 2009, p.38). Para completar a fase da implementação (e monitoramento), tem-se a etapa seguinte de avaliação de uma política pública.

Esta etapa, é determinante para a continuidade de uma política, pois trata-se da etapa onde se avalia o processo de implementação e o desempenho, compreendendo a definição de critérios e indicadores que permitem realizar o julgamento do funcionamento eficaz ou não da política implantada. Esta etapa difere do monitoramento realizado na etapa anterior, que possibilita ajustes imediatos, por se tratar de uma avaliação pós implementação, para análise do impacto e resultados (SECCHI, 2010).

A avaliação da política pública é essencial pois define a etapa posterior e final do ciclo das políticas públicas. Embora entendida como uma etapa que apresenta dificuldades pois nem sempre é possível atribuir as mudanças como

resultado das políticas públicas, elas contribuem para entender o papel de intervenção do Estado e as consequências gerais da política pública.

Os mecanismos utilizados para realizar a avaliação de acordo com Secchi (2010), podem levar a uma continuação da política pública, a uma reestruturação ou até mesmo a extinção da política quando o problema público é selecionado. A etapa de avaliar uma política pública, pode representar parte estratégica para retroalimentação do ciclo de políticas públicas, assim como pode também apresentar inúmeras dificuldades, dentre elas, o fato de que muitos programas nem sempre são desenhados para serem avaliados, da mesma forma que em muitos casos não apresentam dados e resultados disponíveis que permitam que seja feita essa avaliação.

Essas duas ressalvas implicam em outra questão, tratada como uma resistência da própria Administração pública de se sentir analisada. (MARÍLIA PATTA *et al.*, 2012, p. 1290).

Baseado nas etapas de construção de uma política pública, pode-se perceber a complexidade no processo de institucionalização de uma política pública. Algumas ressalvas são feitas pelos autores apresentados, como o fato de não ocorrer de maneira linear e exclusivamente independentes umas das outras. Cada momento do ciclo sofre influências das outras etapas que podem ocorrer simultaneamente e são determinantes para o sucesso de uma política pública.

Instituir políticas públicas, segundo Secchi (2010), é estabelecer regras constitucionais, estatutos e códigos. Para o autor, uma política pública é uma diretriz para enfrentar um problema público

Assim, a Administração Pública serve ao interesse comum e se encontra submetida a um sistema complexo de regras e princípios que devem ser estritamente observados.

Num Estado democrático, fundado num regime representativo, a decisão política cabe àqueles que receberam um mandato representativo, que foram eleitos pelo povo para em nome dele decidirem os rumos da sociedade. Entretanto, a complexidade envolvida nos negócios públicos, torna necessária a delegação de parte desse poder de decisão a um corpo de funcionários públicos.

Essa delegação, por sua vez, pressupõe a existência de mecanismos de controle. Numa democracia representativa, o controle é um instrumento que

completa o ciclo de representação, que se inicia no processo eleitoral e que se estende durante o mandato. Esses mecanismos de controle devem verificar se os representantes eleitos estão de fato cumprindo a função de representar os interesses públicos. (ARANTES et al., 2010).

Assim, numa democracia espera-se que políticos eleitos, dirigentes, burocratas de carreira e todos os funcionários estejam sujeitos a mecanismos de controle de suas ações.

3.2 DO MODELO BUROCRÁTICO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle dos governantes pelos governados está relacionado à divisão de poderes de Montesquieu e o controle da burocracia está relacionado aos mecanismos de “*checks and balances*”, mencionado por Weber quando analisou a expansão da burocracia (LOUREIRO, 2007).

No modelo clássico weberiano os políticos eleitos e os burocratas constituem os dois atores principais da política nas sociedades democráticas contemporâneas. A decisão política cabe aos políticos detentores de um mandato representativo, pois receberam delegação do povo soberano para tomar decisões em seu nome.

Aos burocratas, cabe a implementação das ações que irão tornar realidade as decisões políticas. Contudo, essa divisão de tarefas entre políticos que decidem e burocratas que executam não é tão precisa, conforme observou Weber:

As capacidades de decisão e de organização, conforme suas próprias ideias, são qualidades exigidas, quase sempre no caso concreto, mas muitas vezes também de modo geral, tanto de “funcionários” quanto dos “dirigentes”. E a ideia de que o funcionário se limita a cumprir deveres subalternos rotineiros e somente o dirigente tenha que realizar as tarefas interessantes, que requerem capacidade intelectual, é completamente absurda e somente pode surgir em um

país que não está a par da forma em que se administram seus assuntos e da atuação de seus funcionários públicos (WEBER, 1999, p. 543).

A distinção de papéis entre políticos que decidem e burocratas que executam não é tão precisa devido ao fato de os burocratas participarem da formulação das políticas e da articulação dos interesses.

Arantes *et al.* (2010) ressaltam que o modelo weberiano apresenta uma cadeia de responsabilidade, pois “os burocratas respondem ou prestam contas aos políticos eleitos que respondem em última instância ao povo mediante processo eleitoral”. Essa relação entre políticos e burocratas nem sempre é uma relação harmônica, pois, muitas vezes, ela apresenta conflitos de interesses e competição no processo de tomada de decisões. Bendix (1986) identifica uma preocupação de Weber com o fato de os políticos não só competirem com os outros por votos nas eleições e no processo legislativo, mas também competirem com a burocracia, a quem caberia o exercício diário da autoridade:

Mesmo o sucesso na disputa por votos, em debates parlamentares e nas decisões legislativas pode resultar em nada, se não for acompanhada de um controle efetivo sobre a implementação administrativa. Quando não se consegue tal controle, a burocracia usurpa o processo de decisão política de acordo com sua tendência fundamental de transformar todos os problemas políticos em problemas administrativos (BENDIX, 1986, p. 338).

Essa ameaça de usurpação do poder político pela burocracia está presente na preocupação de Weber com o crescimento demasiado da burocracia, atribuído à sua superioridade técnica em relação às outras formas de organização (WEBER, 1999). Na visão de Beetham (1996), a análise de Weber parte da perspectiva de uma elite liberal e não burocrática que vê seus valores ameaçados pela expansão do poder burocrático. Assim, a solução para reduzir o poder da burocracia estaria em disposições constitucionais que assegurem o controle da burocracia por elites não burocráticas.

Segundo o autor, Weber estava preocupado com a necessidade de se instituir um poder que contrabalanceasse o poder da burocracia, limitando seu poder e criando um equilíbrio de forças sociais.

Para Beetham isso sugere a existência de uma pluralidade de instituições burocráticas em diferentes setores da vida social e com diversas bases sociais de suporte diferentes, fazendo com que não haja monopólio de poder numa só

pessoa. Outro elemento citado pelo autor é a necessidade de se assegurar as condições para uma chefia independente, tanto na esfera pública quanto privada, que fosse capaz de submeter o poder do funcionalismo a uma direção coerente e um controle efetivo (BEETHAM, 1996). Ao comparar a perspectiva weberiana com a marxista, Beetham (1996) observa que Weber identifica o poder organizacional de uma administração profissional, os perigos da sua concentração extensiva e a possibilidade da racionalidade técnica se tornar excessiva numa sociedade comandada por uma visão científica, mas não considera a dimensão de classe na função da burocracia. Por outro lado, na perspectiva marxista, o aspecto regulador de classe da burocracia é fundamental.

Entretanto, ele não considera o perigo de uma concentração extensiva do poder administrativo. Assim, Beetham (1996) afirma que ambas as teorias permitem concluir que os fatores que contribuem para o poder da burocracia são multidimensionais e não monocausais. Tendo em vista o crescimento da burocrática e sua capacidade de influenciar o processo de tomada de decisão em políticas públicas, torna-se necessário a instituição de mecanismos de controle sobre os atos praticados pelos burocratas, o que requer a instituição de um controle realizado por uma burocracia sobre outra burocracia.

Na sociedade contemporânea, os problemas envolvidos nas políticas públicas têm se tornado cada vez mais complexos, fazendo com que os políticos necessitem pautar suas decisões em critérios técnicos.

Por outro lado, os burocratas participam cada vez mais de outros atos de poder e não apenas executam decisões, atuando em atividades de intermediação, articulação e formulação de políticas.

Essa tendência de integração entre política e administração foi denominada por Abertch, Putnan e Rockam (1981) de burocratização da política e politização da burocracia. Nesse sentido, Arantes *et al.* (2010) defendem a necessidade de os burocratas serem controlados para além da lógica da legalidade e probidade de seus atos. A necessidade de órgãos de controle atuarem não apenas no controle da legalidade e da identificação de irregularidades do uso dos recursos públicos se torna latente. Nas democracias contemporâneas, os órgãos de controle têm atuado cada vez mais no controle

da eficácia e eficiência dos serviços prestados pelo Estado, mediante um contínuo monitoramento das políticas públicas.

3.3 DO MODELO GERENCIAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A reforma administrativa promovida pela Emenda Constitucional nº 19 de 1998, teve como fundamento teórico o modelo organizacional prescrito no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, publicado em 1994, “cuja proposta básica era de transformar a Administração Pública brasileira, de burocrática em Administração Pública gerencial” (BRESSER-PEREIRA, 1996, p. 4).

A principal diferença entre esses dois modelos consiste no fato de a Administração Gerencial propor que os mecanismos de controle sejam focados no atingimento dos resultados e não nos procedimentos.

A falta de planejamento, assim entendido não apenas a inexistência de qualquer planejamento, mas a existência de um planejamento inadequado configura falha grave e afronta diretamente o Princípio Constitucional da Eficiência, abrindo margem à apuração pela prática de ato de improbidade administrativa².

Neste contexto, para a estrita observância da legalidade e dos controles impostos à Administração Pública, planejar os resultados, metas e mitigação de riscos é um dever².

A proposta de mudança de foco do controle de procedimentos para controle de resultados promoveu uma importante discussão da necessidade de mudança da cultura de controle na Administração Pública Brasileira.

Contudo, Olivieri (2008) ressalta que, a preocupação com os controles sobre a burocracia presente na reforma de 1995, “não implicou uma preocupação com o sistema de controle interno, considerado pelos reformadores

como um sistema retrógrado, baseado no controle da legalidade e da formalidade” (OLIVIERI, 2008, p. 118).

Em outro artigo, Olivieri (2010) ao abordar as reformas ocorridas no sistema de controle interno na década de 1990, afirma que seu objetivo foi:

[...] criar capacidade política e institucional para a superação do controle formalista e excessivamente concentrado nos meios e nos procedimentos e para a construção de uma cultura e de um arcabouço institucional de controle relacionado com os resultados das políticas públicas (OLIVIERI, 2010).

Segundo ela, essas mudanças partiram da concepção de um sistema de controle interno que tem como função primordial o monitoramento das políticas públicas. (OLIVIERI, 2010). Em suma, pode-se afirmar que o paradigma do controle de resultados defendido pela reforma gerencial de 1995 está relacionado à necessidade de fortalecimento das atividades de controle interno administrativo e corrobora para enfatizar o papel que o controle interno deve exercer no monitoramento das políticas públicas e aprimoramento da gestão.

4. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Piscitelli e Timbó (2010, p. 452) fazem a seguinte distinção: sistema de controle interno é um conjunto de órgãos e funções da Administração, já os sistemas de controles internos de cada entidade é o conjunto de unidades,

competências, relações, práticas, procedimentos que fazem parte do modo de agir destes entes.

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

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

4.1 – A evolução do Sistema de Controle Interno no Brasil

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

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

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

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

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

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

Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional. Este agrupava as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da

Fazenda, competia-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária.

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

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

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

Silva (2004, p. 208) registra que desde 1922 existia no Brasil a preocupação com o controle no setor público. Naquela época o controle interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade. Sua preocupação era no sentido de atender aos órgãos de

fiscalização externa e não à avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 22. A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio

do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições Estaduais.

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

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

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

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

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

Assim, por não ter os gestores federais como clientes principais, o sistema de auditoria acabou tornando o apoio ao controle externo sua função principal.

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

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

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

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

Apesar de a reforma da década de 1960 propagar um modelo de gestão voltado para o controle de resultados e para a eficiência da gestão, não foram estabelecidas medidas concretas para se criar um sistema de controle interno voltado para o controle dos resultados da administração pública. Ainda que a lei 4.320/64 tenha atribuído ao controle interno a função de exercer controle sobre o cumprimento do programa de trabalho, a preocupação central do sistema de

controle interno continuou a ser o controle contábil sobre os recursos públicos, fundado na verificação da legalidade e conformidade dos atos administrativos.

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

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

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

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

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

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

Na Constituição Federal de 1988, porém, o controle da Administração Pública foi bem delineado, fazendo referência ao sistema de controle interno, que deve ser institucionalizado, mediante lei, em cada esfera de governo. Nos três níveis, envolve um conjunto de atividades de controle exercidas internamente em toda a estrutura organizacional, sob a coordenação de um órgão central (ou cargo devidamente formalizado), delineando a abrangência da estrutura do Sistema de Controle Interno.

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

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

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

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

4.2 – O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO

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

CONSTITUIÇÃO ESTADUAL

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

O marco na legislação do Estado ocorreu em 2012 ocasião da aprovação da Nº 9.938/201 que previu que as atividades finalísticas do órgão central de controle interno do Poder Executivo serão exercidas por servidores efetivos organizados em carreira específica, típica de Estado, criada na forma da lei, cujo ingresso dependerá de prévia aprovação em concurso público.

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

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

manter, no desempenho de suas funções, atitude de independência, serenidade e imparcialidade;

guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres, instruções e relatórios, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal;

observar e cumprir, relativamente às informações, documentos, registros e sistemas a que tiveram acesso, no exercício de suas funções, as mesmas normas de conduta exigíveis àqueles agentes públicos originalmente responsáveis por essas informações, documentos, registros e sistemas.

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

da recomendação de padronização de procedimentos, métodos e técnicas de atuação do controle interno.

4.3 O controle interno no mundo

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

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

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

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

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

O Congresso dos Estados Unidos, em 1982, em seção conjunta do Senado e da Câmara dos Representantes, alterou a Lei de Contabilidade e

Auditoria de 950 (*Accounting and Auditing Act of 1950*) com o objetivo de incluir a obrigatoriedade de avaliações contínuas e relatórios sobre a adequação dos sistemas de controle interno contábil e administrativo de cada órgão/entidade, e para outros fins. A lei alterada passou a denominar-se Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira, e suas novas disposições obrigam os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo daquele país, o GAO (BRASIL, 2009, p. 24). O Estado de Nova York editou, em 1987, o *New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act*, que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos. Esse ato foi atualizado em 1999 e estabeleceu a responsabilidade dos controles internos nos vários setores/poderes do governo:

a) capítulo 18 (*Executive Law*), artigo 45: responsabilidades dos controles internos das agências estatais;

b) capítulo 32 (*Legislative Law*), artigo 6: responsabilidades dos controles internos do poder legislativo;

c) capítulo 30 (*Judiciary Law*), artigo 7: responsabilidades dos controles internos do poder judiciário, e

d) capítulo 43 (*Public Authorities Law*), artigo 9: responsabilidades dos controles internos das autoridades públicas. (BRASIL, 2009, p.).

As normas chilenas prescrevem a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública. O cumprimento dessa obrigatoriedade é garantido por meio da responsabilização de gestores envolvidos nos processos, em todas as instâncias, além da avaliação realizada pela própria controladoria em auditorias específicas. Não há, no entanto, ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos como referência. Os dispositivos estão dispersos em leis, decretos e resoluções. O Estado Chileno é um estado unitário, desse modo, as leis que não tratam de órgãos ou entidades específicos possuem abrangência nacional (BRASIL, 2009, p. 35).

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

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

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

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

No Peru, em 1998, a Controladoria-Geral emitiu a resolução 72 (*Normas Técnicas de Control Interno para El Sector Público*), para ser marco de referência em matéria de controle interno. Em decorrência dessa resolução, a implementação dos controles nos órgãos e entidades públicas foi crescente e motivou a expedição de uma lei específica para regular o estabelecimento, funcionamento, manutenção, aperfeiçoamento e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades do Estado, o que resultou na lei 28716/2006 (*Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado*). Como o Peru é um estado unitário, essa lei tem aplicabilidade nacional (BRASIL, 2009, p. 41).

A previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgão e entidades da administração pública da África do Sul tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades para tal. Os princípios básicos da *accountability* sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho (eficiência e efetividade), publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e

monitoramento. Apesar de não consolidados em um único documento, a Auditoria-Geral da África do Sul imprime grande importância a esses princípios, o que pode ser observado pela presença constante nas normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle (BRASIL, 2009, p. 42).

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

As normas infraconstitucionais que tratam de controle interno, tais como as leis 4.320/64, 8.666/93 e 10.180/01, a lei complementar 101/00 e o decreto-lei 200/67, também não deixam claro o conjunto de políticas e de seus objetivos, com o controle interno referente ao poder de autocontrole detido pela administração pública. E mais, ao se tentar comparar as finalidades do sistema de controle interno dos poderes constituídos ao conceito de controle interno inerente aos processos organizacionais, não se chega a um único padrão conceitual (BRASIL, 2009, p. 63).

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

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

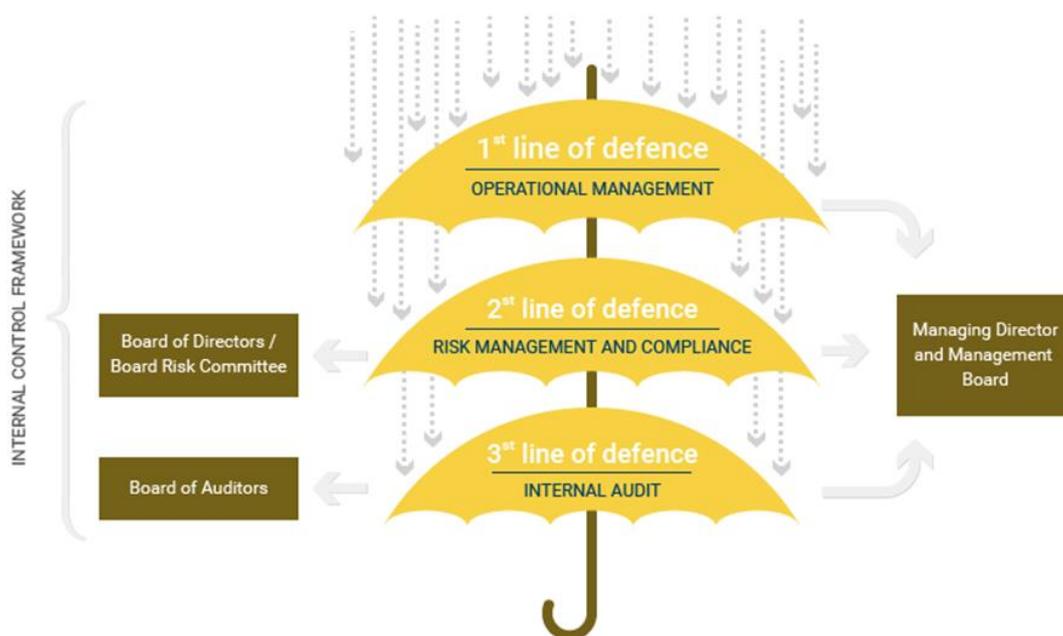
País	Canadá	EUA	Nova York	Chile	Paraguai	Peru	Colômbia	África do Sul	Brasil
Regulação do Controle Interno	O assunto não é objeto de lei específica.	O Congresso optou por alterar a <i>Lei de Auditoria</i> , de 1950, para nela incluir uma seção obrigando entidades e órgãos públicos a estabelecer controle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

5. O SISTEMA DAS TRES LINHAS DE DEFESA PARA O GERENCIAMENTO DE RISCOS E CONTROLES

Em negócios do século XXI, não é raro encontrar diversas equipes de auditores internos, especialistas em gerenciamento de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controle interno, inspetores de qualidade, investigadores de fraude e outros profissionais de riscos e controle trabalhando em conjunto para ajudar suas empresas a gerenciar riscos. Cada uma dessas especialidades tem uma perspectiva única e habilidades específicas de valor inestimável às organizações que atendem; no entanto, já que as atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e controle estão sendo cada vez mais divididas entre diversos departamentos e setores, o trabalho deve ser coordenado com cuidado, para garantir que os processos de riscos e controle sejam conduzidos como intencionado.

Não basta que diferentes atividades de risco e controle existam - o desafio é determinar funções específicas e coordenar com eficácia e eficiência esses

grupos, de forma que não haja “lacunas” em controles, nem duplicações desnecessárias na cobertura.



Modelo Europeu das três linhas de defesa

Responsabilidades claras devem ser definidas para que cada grupo de profissionais de riscos e controle entenda os limites de suas responsabilidades e como seus cargos se encaixam na estrutura geral de riscos e controle da organização.

Há muito a perder. Sem uma abordagem coesa e coordenada, os recursos limitados de riscos e controle podem não ser aplicados com eficácia e os riscos significativos podem não ser identificados e gerenciados de forma apropriada.

Nos piores casos, a comunicação entre os diversos grupos de riscos e controle pode regredir a um debate contínuo para entender de quem é o trabalho de realizar tarefas específicas.

O problema pode existir em qualquer organização, não importando se é usada uma estrutura formal de gerenciamento de riscos corporativos. Embora estruturas de gerenciamento de riscos possam identificar com eficácia os tipos de riscos que os negócios modernos devem controlar, essas estruturas, em sua

maioria, não definem como responsabilidades específicas devem ser delegadas e coordenadas dentro da organização.

Felizmente, estão surgindo melhores práticas que podem ajudar as organizações a delegar e coordenar tarefas essenciais de gerenciamento de riscos com uma abordagem sistemática.

Muitos acreditam que o *The Institute of Internal Auditors* The IIA inventou o modelo das Três Linhas de Defesa.

A organização, que traduz uma associação profissional internacional organizada em 1941 para desenvolver a condição profissional da auditoria interna e possui mais de 185.000 associados em mais de 160 países, atuando nas áreas de auditoria interna, gerenciamento de riscos, governança, controle interno, auditoria de TI, educação e segurança.

Enquanto as origens precisas do modelo estão sujeitas a debate, o The IIA não o originou. Em 2013, o The IIA publicou uma declaração de posicionamento em apoio ao modelo, em parte por conta do forte reconhecimento que proporciona ao papel vital da auditoria interna na terceira linha, como prestador de avaliação independente.

O modelo de Três Linhas de Defesa é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais. O modelo apresenta um novo ponto de vista sobre as operações, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gerenciamento de riscos, e é aplicável a qualquer organização - não importando seu tamanho ou complexidade. Mesmo em empresas em que não haja uma estrutura ou sistema formal de gerenciamento de riscos, o modelo de Três Linhas de Defesa pode melhorar a clareza dos riscos e controles e ajudar a aumentar a eficácia dos sistemas de gerenciamento de riscos.

No modelo de Três Linhas de Defesa, o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela gerência são a segunda linha de defesa e a avaliação independente é a terceira. Cada uma dessas três

“linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização.

Modelo de Três Linhas de Defesa



Adaptação da Guidance on the 8th EU Company Law Directive da ECIIA/FERMA, artigo 41.

Embora os órgãos de governança e a alta administração não sejam considerados dentre as três “linhas” desse modelo, nenhuma discussão sobre sistemas de gerenciamento de riscos estaria completa sem considerar, em primeiro lugar, os papéis essenciais dos órgãos de governança (i.e., conselho de administração e órgãos equivalentes) e da alta administração.

Os órgãos de governança e a alta administração são as principais partes interessadas atendidas pelas “linhas” e são as partes em melhor posição para ajudar a garantir que o modelo de Três Linhas de Defesa seja aplicado aos processos de gerenciamento de riscos e controle da organização.

A alta administração e os órgãos de governança têm, coletivamente, a responsabilidade e o dever de prestação de contas sobre o estabelecimento dos objetivos da organização, a definição de estratégias para alcançar esses

objetivos e o estabelecimento de estruturas e processos de governança para melhor gerenciar os riscos durante a realização desses objetivos.

O modelo de Três Linhas de Defesa é implementado melhor com o apoio ativo e a orientação do órgão de governança e da alta administração da organização.

Como primeira linha de defesa, os gerentes operacionais gerenciam os riscos e têm propriedade sobre eles. Eles também são os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles.

- Funções que gerenciam e têm propriedade sobre riscos.
- Funções que supervisionam riscos.
- Funções que fornecem avaliações independentes.

A gerência operacional é responsável por manter controles internos eficazes e por conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente.

A gerência operacional identifica, avalia, controla e mitiga os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos. Por meio de uma estrutura de responsabilidades em cascata, os gerentes do nível médio desenvolvem e implementam procedimentos detalhados que servem como controles e supervisionam a execução, por parte de seus funcionários, desses procedimentos.

A gerência operacional serve naturalmente como a primeira linha de defesa, porque os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação de gestão operacional. Deve haver controles de gestão e de supervisão adequados em prática, para garantir a conformidade e para enfatizar colapsos de controle, processos inadequados e eventos inesperados.

Em um mundo perfeito, apenas uma linha de defesa talvez fosse necessária para garantir o gerenciamento eficaz dos riscos. No mundo real, no entanto, uma única linha de defesa pode, muitas vezes, se provar inadequada. A gerência estabelece diversas funções de gerenciamento de riscos e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os controles da primeira

linha de defesa. As funções específicas vão variar entre organizações e indústrias, mas funções típicas dessa segunda linha de defesa incluem:

Uma função (e/ou comitê) de gerenciamento de riscos que facilite e monitore a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos por parte da gerência operacional e auxilie os proprietários dos riscos a definir a meta de exposição ao risco e a reportar adequadamente informações relacionadas a riscos em toda a organização. Uma função de conformidade que monitore diversos riscos específicos, tais como a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Nesse quesito, a função separada reporta diretamente à alta administração e, em alguns setores do negócio, diretamente ao órgão de governança.

Múltiplas funções de conformidade existem frequentemente na mesma organização, com responsabilidade por tipos específicos de monitoramento da conformidade, como saúde e segurança, cadeia de fornecimento, ambiental e monitoramento da qualidade. Uma função de controladoria que monitore os riscos financeiros e questões de reporte financeiro.

A gerência estabelece essas funções para garantir que a primeira linha de defesa seja apropriadamente desenvolvida e posta em prática e que opere conforme intencionado. Cada uma dessas funções tem seu nível de independência em relação à primeira linha de defesa, mas são, por natureza, funções de gestão. Como funções de gestão, elas podem intervir diretamente, de modo a modificar e desenvolver o controle interno e os sistemas de riscos. Portanto, a segunda linha de defesa tem um propósito vital, mas não pode oferecer análises verdadeiramente independentes aos órgãos de governança acerca do gerenciamento de riscos e dos controles internos. As

responsabilidades dessas funções variam em sua natureza específica, mas podem incluir:

- Apoiar as políticas de gestão, definir papéis e responsabilidades e estabelecer metas para implementação.
- Fornecer estruturas de gerenciamento de riscos. Identificar questões atuais e emergentes.
- Identificar mudanças no apetite ao risco implícito da organização.
- a gerência a desenvolver processos e controles para gerenciar riscos e questões.
- Fornecer orientações e treinamento sobre processos de gerenciamento de riscos.
- Facilitar e monitorar a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos por parte da gerência operacional.
- Alertar a gerência operacional para questões emergentes e para as mudanças no cenário regulatório e de riscos.
- Monitorar a adequação e a eficácia do controle interno, a precisão e a integridade do reporte, a conformidade com leis e regulamentos e a resolução oportuna de deficiências.

Os auditores internos fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização. Esse alto nível de independência não está disponível na segunda linha de defesa. A auditoria interna provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle. O escopo dessa avaliação, que é reportada à alta administração e ao órgão de governança, normalmente cobre: Uma grande variedade de objetivos, incluindo

a eficiência e a eficácia das operações; a salvaguarda de ativos; a confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; e a conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos. Todos os elementos da estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno, que inclui: o ambiente de controle interno; todos os elementos da estrutura de gerenciamento de riscos da organização (i.e. identificação de riscos, avaliação de riscos e resposta); informação e comunicação; e monitoramento. A empresa como um todo, divisões, subsidiárias, unidades de operação e funções - incluindo os processos do negócio, como vendas, produção, marketing, segurança, funções voltadas para o cliente e operações - assim como funções de suporte (ex., contabilidade de receita e despesas, recursos humanos, compras, folha de pagamento, orçamentos, gestão de infraestrutura e ativos, inventário e tecnologia da informação). Estabelecer uma atividade profissional de auditoria interna deveria ser um requisito de governança para todas as organizações. Não é importante apenas para empresas de grande e médio porte, mas também pode ser igualmente importante para negócios menores, já que eles podem enfrentar ambientes igualmente complexos com uma estrutura organizacional menos formal e robusta para garantir a eficácia de seus processos de governança e gerenciamento de riscos.

A auditoria interna contribui ativamente para a governança organizacional eficaz, desde que algumas condições - que promovam sua independência e profissionalismo - sejam atendidas. A melhor prática é estabelecer e manter uma função independente de auditoria interna, com uma equipe adequada e competente, que inclua: Atuar de acordo com as normas internacionais reconhecidas para a prática de auditoria interna. Reportar a um nível suficientemente alto na organização, de modo a cumprir com suas responsabilidades de forma independente. Ter uma linha de reporte ativa e eficaz ao órgão de governança.

Já que cada organização é única e situações específicas variam, não há uma forma “certa” de coordenar as Três Linhas de Defesa. Durante a divisão de responsabilidades específicas e a coordenação entre funções de gerenciamento

de riscos, no entanto, pode ser útil ter em mente o papel inerente de cada grupo no processo de gerenciamento de riscos.

1ª LINHA DE DEFESA	2ª LINHA DE DEFESA	3ª LINHA DE DEFESA
Proprietários/ Gestores de Riscos	Controle de Risco e Conformidade	Avaliação de Riscos
<ul style="list-style-type: none"> • gerência operacional 	<ul style="list-style-type: none"> • independência limitada • reporta primariamente à gerência 	<ul style="list-style-type: none"> • auditoria interna • maior independência • reporta ao órgão de governança

Figura 5 – As três linhas de defesa do IIA

As três linhas deveriam existir, de alguma forma, em todas as organizações, não importando tamanho ou complexidade. O gerenciamento de riscos, normalmente, é mais sólido quando há três linhas de defesa separadas e claramente identificadas.

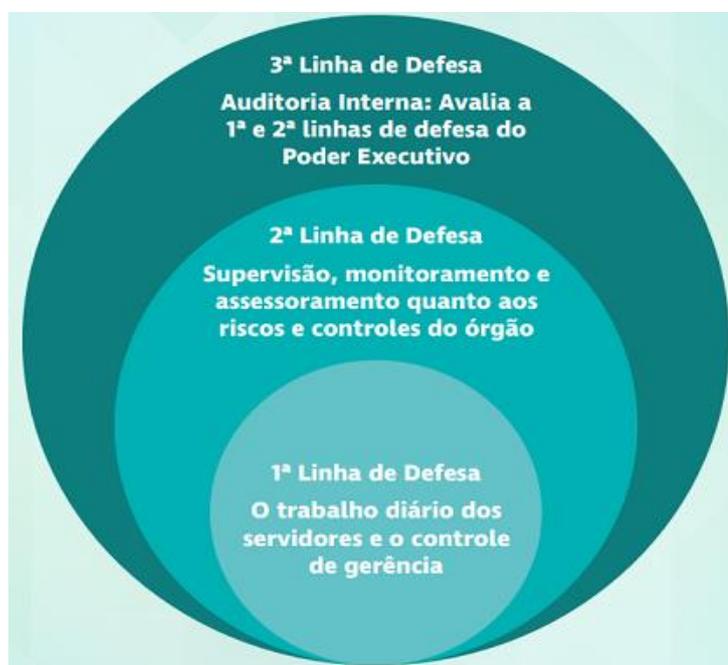


Figura 6 – As três linhas de defesa do IIA

No entanto, em situações excepcionais que podem surgir, especialmente em pequenas empresas, certas linhas de defesa podem ser combinadas. Por

exemplo, há casos em que foi solicitado que a auditoria interna estabelecesse ou gerenciasse as atividades de gerenciamento de riscos ou conformidade.

Nessas situações, a auditoria interna deve comunicar claramente ao órgão de governança e à alta administração o impacto da combinação. Se responsabilidades duplas forem delegadas a uma única pessoa ou departamento, seria apropriado considerar separar a responsabilidade por essas funções em um momento posterior para estabelecer as três linhas.

Independente de como o modelo de Três Linhas de Defesa é implementado, a alta administração e os órgãos de governança devem comunicar claramente a expectativa de que as informações sejam compartilhadas e as atividades coordenadas entre cada um dos grupos responsáveis por gerenciar os riscos e controles da organização.

Segundo as Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna, os diretores executivos de auditoria devem “compartilhar informações e coordenar atividades com outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação e consultoria, para assegurar a cobertura apropriada e minimizar a duplicação de esforços”.

6. O MODELO TEÓRICO DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA NO MAPEAMENTO DE MACROPROCESSOS E DESENVOLVIMENTO DA GESTÃO PÚBLICA

Inicialmente, é necessário frisar que o trabalho de todos os servidores públicos deve estar ligado a um ou mais objetivos. trabalhamos para realizar algo, “fazer acontecer” as políticas públicas. idealmente, devemos saber o que fazer para atingir tais objetivos. com rotinas de trabalho bem definidas, podemos remar todos na mesma direção. saberemos o que fazer, a responsabilidade de cada um e os limites do nosso trabalho.

A padronização das rotinas de trabalho facilita a execução das tarefas, faz com que se use a mesma linguagem, promovendo melhor entendimento, e fornece uma mesma direção a todos os atores envolvidos.

O controle da gerência (esta entendida como a Unidade Organizacional, da qual fazem parte todos os servidores que lidam com processos) é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos. O Controle Interno aqui é realizado

pelas pessoas que têm funções que gerenciam os riscos e evitam que eles ocorram e afetem os objetivos. Elas são responsáveis por avaliar o trabalho de sua equipe, verificar se está conforme as rotinas implantadas e avaliar se existem ações que possam melhorar estas rotinas.

Segundo Glock (2015), que à unidade central de controle interno (controladoria geral) cabe orientar as atividades a serem executadas pelos órgãos centrais de sistemas administrativos por ocasião da estruturação e detalhamento das instruções normativas do Sistema de Controle Interno, buscando-se assim um mínimo de padronização e a fácil identificação de seus conteúdos, o que deve ocorrer através da expedição de uma primeira instrução normativa, que disciplinará a questão, a chamada “norma das normas”, que tem os seguintes pontos estruturais:

- Objetivo, ou especificação do assunto;
- A base legal e regulamentar associada no assunto;
- Formulários e minutas padrão;
- A ação inicial onde a rotina começa;
- A ação final onde a rotina termina;
- As unidades envolvidas no processo;
- Os principais pontos sensíveis (pontos de controle).

Tratando-se de documento a ser pesquisado por todas as unidades da estrutura organizacional, a adoção deste padrão de estrutura visa facilitar o acesso mais direto às informações de maior interesse das unidades, com vistas à facilitar a capilaridade das informações, em especial na parte que trata dos procedimentos propriamente ditos.

Na sequência, será apresentada (concebida) a estrutura do Manual de Rotinas Internas com Procedimentos de Controle de cada assunto específico.

Neste momento, como trabalho prévio há a necessidade do mapeamento de macroprocessos, o qual tem como objetivo identificar quais são as principais

ações dos principais setores, realizar a identificação destes macroprocessos e efetivamente realizar a estruturação de tais ações de forma detalhada.

O foco principal destas instruções normativas está na diminuição de riscos, considerando o estabelecimento de pontos sensíveis (pontos de controle), diminuição de riscos pela padronização, conscientização de responsabilidades funcionais e maior eficiência dos processos internos e entrega do resultado à sociedade, fechando-se assim um círculo virtuoso de atuação administrativa padronizada, rápida e eficiente.

O exemplo já está sendo realizado no Governo do Estado do Espírito Santo:

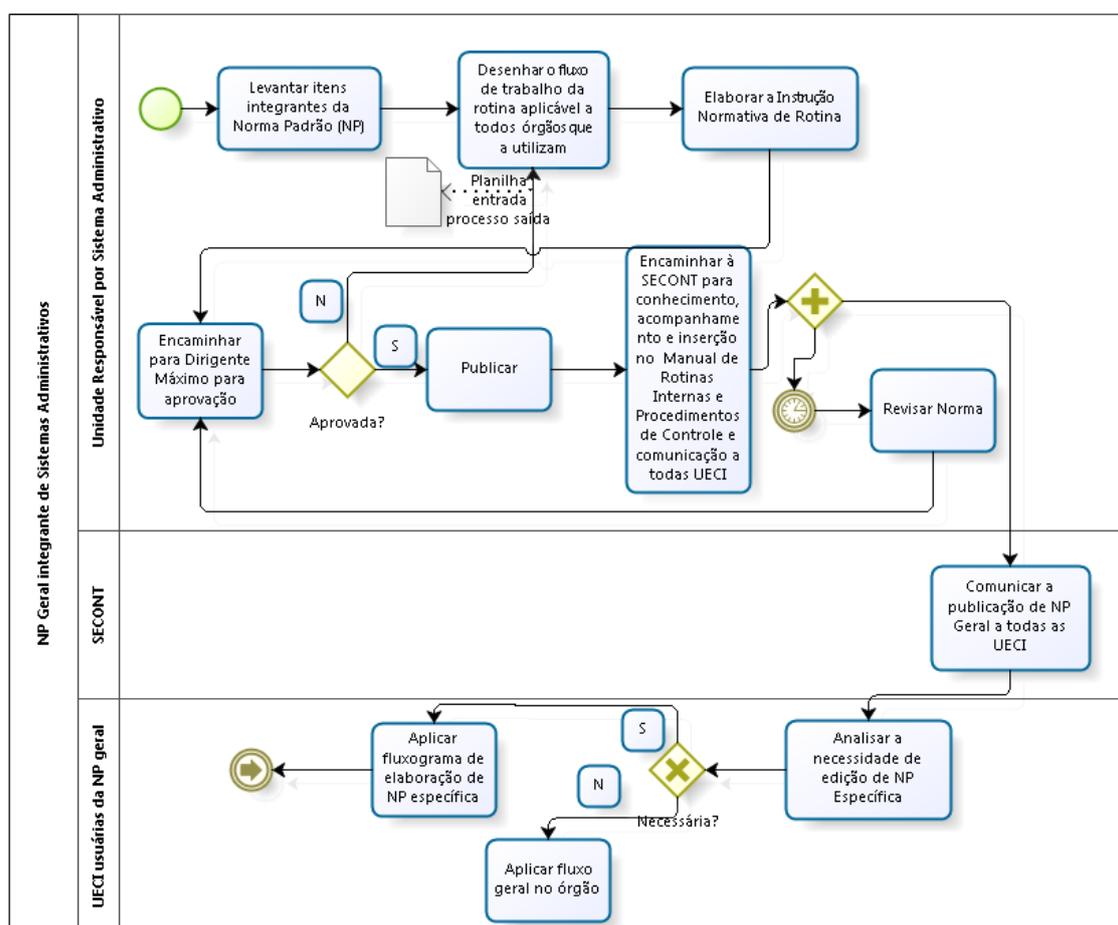


Figura 8: modelo da Portaria nº 006-R de 20 de julho de 2017, que aprova a revisão da norma de procedimento do sistema de controle interno – SCI nº 001.2014.

A formatação utiliza a Notação de Modelagem de Processos de Negócio, que é um padrão para modelagem de processos de negócios e fornece uma

notação gráfica para a especificação de processos de negócios em um *Business Process Diagram* (BPD), ou diagrama de processos de negócio, baseado em uma técnica de fluxograma muito semelhante ao de diagramas de atividades da unified modeling language (UML). O objetivo do BPMN é de apoiar a gestão de processos de negócios tanto para usuários técnicos e usuários de negócios, fornecendo uma notação que é intuitiva para os usuários corporativos ainda capaz de representar a semântica complexa do processo. A especificação BNPM também fornece um mapeamento entre os gráficos da notação para as construções subjacentes de linguagens de execução, particularmente a business process execution language.

A linguagem utilizada na no mundo corporativo passa a ser utilizada como ferramenta de gestão na administração públicas, as quais estão presentes nos maiores conglomerados de empresas do mundo.

6.1 – DO FORMATO E CONTEÚDO DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS

O formato do presente documento serve como modelo-padrão para as Instruções Normativas, que deverão conter os seguintes campos obrigatórios:

Na Identificação a numeração deverá ser única e sequencial para cada sistema administrativo, com a identificação da sigla do sistema antes do número e aposição do ano de sua expedição. Formato: ATO da Mesa N°/20XX.

A Indicação da Versão Indica o número da versão do documento, atualizado após alterações. Considera-se nova versão somente o documento pronto, ou seja, aquele que, após apreciado pela unidade responsável pela DCI, será encaminhado à aprovação.

A aprovação do Ato da Mesa ou suas alterações será sempre da Mesa Diretora da Assembleia, salvo delegação expressa deste. Formato da data: .../.../20XX.

O Ato de Aprovação indica o tipo e número do ato que aprovou o documento original ou suas alterações. Sempre que o Ato motivar efeitos

externos à administração, ou nas situações em que seja conveniente maior divulgação, a aprovação deverá ocorrer através de Decreto.

A Unidade Responsável informa o nome da unidade responsável pelo Ato (Departamento, Diretoria, Supervisão ou denominação equivalente), que atua como órgão central do sistema administrativo a que se referem as rotinas de trabalho objeto do documento.

6.2. - DO CONTEÚDO DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS

Deve-se Especificar de forma sucinta a finalidade do Ato, que pode ser identificada mediante uma avaliação sobre quais os motivos que levaram à conclusão da necessidade de sua elaboração. Dentro do possível, indicar onde inicia e onde termina a rotina de trabalho a ser normatizada.

Exemplo: Estabelecer procedimentos para aditamento (valor e prazo) de contratos de aquisição de materiais e contratações de obras ou serviços, desde o pedido até a publicação do extrato do contrato.

A abrangência Identifica o nome das unidades executoras. Quando os procedimentos estabelecidos no Ato devem ser observados, mesmo que parcialmente, por todas as unidades da estrutura organizacional, esta condição deve ser explicitada.

Os conceitos uniformizarão o entendimento sobre os aspectos mais relevantes inerentes ao assunto objeto da normatização. Especial atenção deverá ser dedicada a esta seção nos casos do Ato abranger a todas as unidades da estrutura organizacional.

A Base legal e regulamentar indicará os principais instrumentos legais e regulamentares que interferem ou orientam as rotinas de trabalho e os procedimentos de controle a que se destina o Ato.

As responsabilidades se destinarão à especificação das responsabilidades específicas da unidade responsável pelo Ato (órgão central do respectivo sistema administrativo) e das unidades executoras, inerentes à matéria objeto da normatização. Não se confundem com aquelas especificadas

no item VI deste documento. Procedimentos Tratam da descrição das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle.

Os Procedimentos Tratam da descrição das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle.

Nas Considerações finais é destinada seção dedicada à inclusão de orientações ou esclarecimentos adicionais, não especificadas anteriormente, tais como:

Medidas que poderão ser adotadas e/ou consequências para os casos de inobservância ao que está estabelecido no Ato;

Situações ou operações que estão dispensadas da observância total ou parcial ao que está estabelecido;

Unidade ou pessoas autorizadas a prestar esclarecimentos a respeito da aplicação do Ato.

6.3 - Procedimento para elaboração das instruções normativas

Com base na análise preliminar das rotinas e procedimentos que vêm sendo adotadas em relação ao assunto a ser normatizado, deve-se identificar, inicialmente, as diversas unidades da estrutura organizacional que têm alguma participação no processo e, para cada uma, quais as atividades desenvolvidas, para fins da elaboração do fluxograma.



Figura 9 - Fonte: Guimarães 2006

Também devem ser identificados e analisados os formulários utilizados para o registro das operações e as interfaces entre os procedimentos manuais e os sistemas computadorizados (aplicativos).

A demonstração gráfica das atividades (rotinas de trabalho e procedimentos de controle) e dos documentos envolvidos no processo, na forma de fluxograma, deve ocorrer de cima para baixo e da esquerda para direita, observando-se os padrões e regras geralmente adotadas neste tipo de instrumento, que identifiquem, entre outros detalhes, as seguintes ocorrências:

Início do processo (num mesmo fluxograma pode haver mais de um ponto de início, dependendo do tipo de operação);

- Emissão de documentos;
- Ponto de decisão;
- Junção de documentos;

Ação executada (análise, autorização, checagem de autorização, confrontação, baixa, registro, etc.). Além das atividades normais, inerentes ao processo, devem ser indicados os procedimentos de controle aplicáveis (legalidade, procedimento e material).

As diversas unidades envolvidas no processo deverão ser segregadas por linhas verticais, com a formação de colunas com a identificação de cada unidade ao topo. No caso de um segmento das rotinas de trabalho ter que ser observado por todas as unidades da estrutura organizacional, a identificação pode ser genérica, como por exemplo: “área requisitante”.

Se uma única folha não comportar a apresentação de todo o processo, serão abertas tantas quantas necessárias, devidamente numeradas, sendo que neste caso devem ser utilizados conectores, também numerados, para que possa ser possível a identificação da continuidade do fluxograma na folha subsequente, e vice-versa. Procedimento idêntico deverá ser adotado no caso da necessidade do detalhamento de algumas rotinas específicas em folhas auxiliares.

O fluxograma, uma vez consolidado e testado, orientará a descrição das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle no Ato e dele será parte integrante como anexo.

As rotinas de trabalho e os procedimentos de controle no Ato deverão ser descritos de maneira objetiva e organizada, com o emprego de frases curtas e

claras, de forma a não facultar dúvidas ou interpretações dúbias, com uma linguagem essencialmente didática e destituída de termos ou expressões técnicas, especificando o “como fazer” para a operacionalização das atividades, identificando os respectivos responsáveis e prazos.

Deverá conter, porém, os detalhamentos necessários para a clara compreensão de tudo que deverá ser observado no dia-a-dia, em especial quanto aos procedimentos de controle cuja especificação não consta do fluxograma. Incluem-se neste caso, por exemplo:

Especificação dos elementos obrigatórios em cada documento;

Destinação das vias dos documentos;

Detalhamento das análises, confrontações e outros procedimentos de controle a serem executados em cada etapa do processo;

Relação de documentos obrigatórios para a validação da operação;

Aspectos legais ou regulamentares a serem observados;

Os procedimentos de segurança em tecnologia da informação aplicáveis ao processo (controle de acesso lógico às rotinas e bases de dados dos sistemas aplicativos, crítica nos dados de entrada, geração de cópias back-up, etc.).

Os procedimentos de controle deverão ser descritos à parte, na forma de *checklist*, que passarão a ser parte integrante do Ato como anexo. Neste caso, a norma deverá estabelecer qual a unidade responsável pela sua aplicação e em que fase do processo deverá ser adotado.

No emprego de abreviaturas ou siglas, deve-se identificar o seu significado, por extenso, na primeira vez que o termo for mencionado no documento e, a partir daí, pode ser utilizada apenas a abreviatura ou sigla.

Uma vez concluída a versão final do Ato ou de sua atualização, a minuta deve ser encaminhada à UCCI, que aferirá a observância desta norma e avaliará os procedimentos de controle, podendo propor alterações, quando cabíveis.

Devolvida a minuta pela unidade de coordenação do controle interno à unidade responsável pelo Ato, esta a encaminhará para aprovação e, posteriormente, providenciará sua divulgação e implementação.

Os esclarecimentos adicionais a respeito deste documento poderão ser obtidos junto à UCCI que, por sua vez, por meio de procedimentos de auditoria

interna, aferirá a fiel observância de seus dispositivos por parte das diversas unidades da estrutura organizacional.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

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

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

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

Conforme Melo (2000), para que a gestão de processos gere os resultados esperados, é necessário que o ambiente corporativo seja favorável e a sua estrutura global esteja orientada para interligar outros instrumentos administrativos, tais como: planejamento estratégico, estrutura organizacional, qualidade total, logística, relatórios gerenciais, sistema de participação e comprometimento de servidores. É uma responsabilidade central dos gestores

buscarem a otimização e fazerem mais com menos recursos e engloba desde o mais alto nível decisório até o mais simples nível executivo o (DAVENPORT; 1994).

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

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

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

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

Assim, o presente trabalho visa caracterizar além de uma administração pública que seu pautar pela eficiência, um sistema que dê à própria administração ferramentas de planejamento e sistematização operacional tornando as esferas

administrativas cada vez mais parecidas com os ambientes e padrões do mundo corporativo e visto que este resultado é clamado por toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos & SPINK, Peter Kevin (Orgs.). Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. 7. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005. BREZIS, Elise S.; TEMIN, Peter: Elites and Economic Outcomes. New Palgrave Dictionary of Economics and the Law, Forthcoming; MIT Department of Economics Working Paper. 2007

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

LINGARD, Bob; RAWOLLE, Shaun; TAYLOR 1, Sandra. Globalizing policy sociology in education: working with Bourdieu. Journal of education policy, v. 20, n. 6, p. 759-777, 2005.

LOUREIRO, M. R. et al. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 17, 2012.

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

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

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

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

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

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

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

REGONINI, G. *Capire Le politiche pubbliche*. Bologna: Il Mulino, 2001. *Paradosi della democrazia deliberativa*. *Stato e Mercato*. nº 73, 2005, p. 3-31.

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

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

RUA, MARIA DAS GRAÇAS; ROMANINI, R. *Para aprender políticas públicas VI*. 2014. SECCHI, L. *Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

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

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

TCU , Tribunal de Contas da União. Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública - Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Estudo Técnico da Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos e da Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. 17.7.2009. 68 p.