



Escola de Sociologia e Políticas Públicas
Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

**Controle Interno na Administração Indireta do Estado brasileiro:
um estudo sobre as unidades de auditoria interna das instituições
federais de ensino**

Abeilard Bello Pereira Neto

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:
Conselheiro Mestre José Fernandes Farinha Tavares, Diretor-Geral
Tribunal de Contas de Portugal

Setembro, 2016



Escola de Sociologia e Políticas Públicas
Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

**Controle Interno na Administração Indireta do Estado brasileiro:
um estudo sobre as unidades de auditoria interna das instituições
federais de ensino**

Abeilard Bello Pereira Neto

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador(a):
Conselheiro Mestre José Fernandes Farinha Tavares, Diretor-Geral
Tribunal de Contas de Portugal

Setembro, 2016

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação, embora de escrita solitária, foi concebida por várias mãos. Um homem nasce e morre sozinho, mas não vai de um extremo ao outro sem o auxílio daqueles que encontra pela estrada. Agradeço a todos que fazem parte da minha jornada e, de maneira especial, aos que seguem:

Aos professores Roberto Gil Rodrigues Almeida, Reitor do Instituto Federal do Triângulo Mineiro; e Rodrigo Grassi Martins, Diretor-Geral do *Campus* Ituiutaba, por nos concederem a oportunidade de participar deste programa de mestrado.

Ao meu orientador, Professor José Fernandes Farinha Tavares, pela disponibilidade em conduzir este neófito por entre os pilares da academia. A vossa simplicidade e carisma conferem ainda mais brilho às insígnias que lhe ornamentam o currículo.

Aos docentes do programa, por compartilhar connosco o conhecimento que nos permitiu chegar até aqui.

A Cristiano Paglia (o Cris) e ao Tiago Borges (o Cholo), cujo suporte e amizade, lá e cá, são motivo de gratidão eterna.

À Marília (a rapa do tacho), Roberta Helena e Eric Vinícius, aos quais sempre coube a ingrata tarefa de me acudir nos momentos de desânimo.

Aos meus pais, Júlia e Abílio, e a toda a minha família, agradeço por compreenderem a ausência por dois longos anos e por toda a vibração positiva que sempre sentir emanar de vossos corações.

Ao professor Humberto Ferreira Silva Minéu, registo aqui um agradecimento ainda mais especial. Muito obrigado pelo apoio dado nos meus primeiros passos na função pública. Esta dissertação iniciou-se, certamente, na capacitação constante que sempre nos assegurou. Que seu profissionalismo e senso de responsabilidade inspirem e contagiem a todos que se propõem a gerir a *res publica*!

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à Ana Elisa Vieira Guimarães Cordeiro, integralmente e sem reservas, pelo que é e pelo que faz pelo Serviço Público Brasileiro. A dedicação que tem pelo trabalho e pela construção do bem comum há de ser uma fonte permanente de inspiração.

"Porque a cabeça da gente é uma só, e as coisas que há e que estão para haver são demais de muitas, muito maiores diferentes, e a gente tem de necessitar de aumentar a cabeça, para o total." Guimarães Rosa (1958), Grande sertão: veredas, São Paulo, J. Olympio Editora.

RESUMO

O presente estudo explora o tema dos controles públicos, notadamente o controle interno da administração pública e, de forma específica, a atividade de auditoria interna como ferramenta objetiva de realização desse controle. Sua escolha deveu-se à percepção, construída ao longo dos últimos anos, de que uma administração pública, para fielmente prosseguir aos seus objetivos, deverá sempre ter em linha de conta os conceitos de *accountability*, integridade e transparência nas suas ações. E, para que assim se proceda, há que se ter controles públicos bem organizados e efetivos.

A relevância do tema reside na assunção de que a auditoria interna se constitui como técnica essencial para os controles públicos externos e internos, uma vez que, a estes, fornece informações necessárias para a tomada de decisão em todos os níveis e, àqueles, produz relatos fidedignos que auxiliam as instituições superiores de controle na fiscalização dos órgãos e entidades sob sua jurisdição. Há de se considerar também, na seara dos controles externos, o controle social, exercido pelos próprios cidadãos e que, embora seja ainda incipiente em muitos países, pode se beneficiar dos relatos produzidos pelas unidades de auditoria.

Palavras-chave: Administração pública, controles públicos; controle interno; auditoria interna.

ABSTRACT

The current work explores the theme of public administration controls, with focus on internal controls. It aims to understand the role of internal audit activity in governmental entities. Along the years, a perception was built over the importance of concepts such as accountability, integrity and transparency for public sector governance. Those concepts require both external and internal controls to be effective.

The relevancy of the theme lays on the assumption of internal audit as an essential technique for controllers in general. For internal control systems, audit provides reliable information for decision-making processes. On the other hand, it also helps Parliaments, supreme audit institutions and even the people on their duties of overseeing public expenditure.

Keywords: Public administration, public sector controls, internal control, internal audit.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I - A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	5
1.1. OS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	5
1.1.1. A TEORIA BUROCRÁTICA	5
1.1.2. O NEW PUBLIC MANAGEMENT	8
1.1.3. A GOVERNAÇÃO EM REDE (OU <i>NEW PUBLIC GOVERNANCE</i>)	15
1.2. AS REFORMAS EM PERSPETIVA COMPARADA	20
CAPÍTULO II - OS CONTROLES PÚBLICOS	25
2.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO DOS CONTROLES	25
2.2. DOS TIPOS DE CONTROLES PÚBLICOS	27
2.3. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	29
2.3.1. CONTROLE INTERNO NA UNIÃO EUROPEIA	30
2.3.1.1. OS PRINCIPAIS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO NOS ESTADOS-MEMBROS	32
2.3.2. CONTROLE INTERNO EM PORTUGAL	36
2.3.2.1. O ATUAL SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA AP (SCI)	39
2.3.3. CONTROLE INTERNO NO BRASIL	44
2.3.3.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO	46
2.3.3.2. O ATUAL SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	51
CAPÍTULO III - A AUDITORIA INTERNA	55
3.1. CONCEITO DE AUDITORIA INTERNA	55
3.2. A AUDITORIA NO SCI BRASILEIRO	56
3.2.1. FINALIDADE DA AUDITORIA NO SCI	57
3.2.2. OS TIPOS DE AUDITORIA NO SCI	57

3.2.3.	AS TÉCNICAS DE AUDITORIA	59
3.3.	A AI NA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA DO ESTADO	61
CAPÍTULO IV - A AUDITORIA INTERNA NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS		63
4.1.	PERFIL INDIVIDUAL DOS RESPONDENTES E CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS DAS RESPETIVAS ENTIDADES.....	64
4.1.1.	PERFIL DOS RESPONDENTES	64
4.1.2.	CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS DAS ENTIDADES	71
4.2.	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS	73
CONCLUSÃO		87
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		93
FONTES LEGAIS.....		97
CURRICULUM VITAE		I

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 2.1 Comparação entre versões da Lei 91/2001	43
Quadro 2.1 Estrutura do Estado brasileiro	45

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Modelo PIFC da União Europeia. Adaptado de Gielisse (2014).....	35
Figura 2.2 Portugal: evolução da despesas e receitas do Estado em relação ao PIB	36
Figura 2.3 Portugal: SCI da administração financeira do Estado.	41
Figura 4.1 Género dos participantes.....	64
Figura 4.2 Faixa etária dos participantes.....	65
Figura 4.3 Formação básica	66
Figura 4.4 Formação básica "outra"	66
Figura 4.5 Formação Complementar.....	67
Figura 4.6 Títulos de pós-graduação	67
Figura 4.7 Áreas de formação complementar	68
Figura 4.8 Situação funcional.....	68
Figura 4.9 Cargo efetivo ocupado	69
Figura 4.10 Tempo de experiência em função pública	69
Figura 4.11 Posicionamento hierárquico.....	70
Figura 4.12. Retribuição pelo exercício de chefia.....	70
Figura 4.13 Tipo de instituição	71
Figura 4.14 Modelo de unidade de auditoria interna	72
Figura 4.15 Quantidade de auditores por instituto federal	72
Figura 4.16 Quantidade de auditores por universidade federal.....	73
Elemento 1. Independência organizacional.....	74

Elemento 2. Mandato formal.....	75
Elemento 3. Acesso irrestrito	76
Elemento 4. Recursos materiais	77
Elemento 4. Recursos humanos	78
Elemento 4. Recursos tecnológicos.....	78
Elemento 5. Liderança competente: formação complementar	79
Elemento 5. Liderança competente: títulos de pós-graduação	80
Elemento 5. Liderança competente: tempo de experiência em AI.....	80
Elemento 7. Staff competente: formação complementar	82
Elemento 7. Staff competente: formação complementar	83
Elemento 9. Conhecimento do Manual de Controle Interno do PEF.....	85
Elemento 9. Conhecimento da IPPF	85
Elemento 9. Conhecimento das ISSAI.....	86

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AI	Auditoria interna
AP	Administração Pública
CE	Comissão Europeia
CFP	Conselho das Finanças Públicas
CGU	Controladoria-Geral da União
CISSET	Secretaria de Controle Interno Setorial
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão <i>Treadway</i>
CR/1988	Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de junho de 1988
DGO	Direção-Geral do Orçamento
DL	Decreto-Lei
I.N.	Instrução normativa
IFGSS	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
INTOSAI	<i>The International Organisation of Supreme Audit Institutions</i> Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (Portugal) Organização Internacional de Instituições Fiscalizadoras Superiores (Brasil)
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (Portugal) Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Brasil)
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
MEC	Ministério da Educação
NPGov	<i>New Public Governance</i>
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico
OGU	Ouvidoria-Geral da União

PEF	Poder Executivo Federal
PIFC	<i>Public Internal Financial Control</i>
PRACE	Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado
PREMAC	Plano de Redução e Melhoria da Administração Central
SCI	Sistema de Controle Interno
SECIN	Secretaria de Controle Interno
SEST	Secretaria de Controle Interno das Empresas Estatais
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIADAP	Sistema Integrado de Gestão e Avaliação de Desempenho na Administração Pública
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
STPC	Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção
TCU	Tribunal de Contas da União
The IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i> Instituto dos Auditores Internos
UAI	Unidade de auditoria interna

INTRODUÇÃO

A evolução da Administração Pública acompanha, naturalmente, a própria evolução dos Estados e respectivas sociedades. Na história recente, o ritmo e o rumo das mudanças têm sido influenciados pelo advento da sociedade da informação e do conhecimento e pela desconcentração do poder decisório mundial, iniciada ainda no século passado com a derrocada soviética.

Pelo lado institucional, os países veem-se inseridos em contextos de governação que ultrapassam as soberanias locais. Reúnem-se em blocos de cooperação econômica, alianças militares e outras organizações criadas para dar respostas a temas sensíveis e que exigem repostas conjuntas, como a segurança (e combate ao terrorismo), proteção ambiental e as regras para o comércio internacional.

Os cidadãos, por sua vez, empoderados pela informação facilmente difundida pelos meios tecnológicos, parecem cada vez mais conscientes da necessidade de participarem diretamente da criação de políticas e da definição do que deve constituir o interesse geral tutelado pelo Estado. Exigem a prestação de contas, demandam o acesso aos dados produzidos pelos governos e pugnam por mais transparência nas ações dos agentes públicos.

O cenário complexo que se configura, com mais atores a compartilharem a mesa de discussões, tem levado os Estados a repensarem suas administrações de forma a corresponderem aos anseios dos seus nacionais.

Uma característica que se apresenta transversal a todos os intentos reformistas modernos é a preocupação com os controles da gestão. Tal constatação levou à definição do tema deste estudo, qual seja: os controles do Estado e da sua atividade administrativa. Contudo, dada a vastidão do tema, procedeu-se à sua delimitação para o ambiente dos controles internos e, especificamente, para a avaliação da auditoria interna enquanto meio de materialização destes controles.

O objetivo geral do estudo foi, portanto, traçar um perfil das unidades de auditoria interna das entidades que compõem a administração indireta do Estado brasileiro, com vistas a compreender se há efetividade na sua atuação e se representam, de facto, uma mais-valia para os organismos públicos que as abrigam em suas estruturas organizacionais.

O Instituto dos Auditores Internos (The IIA, no acrónimo original em inglês), entidade representativa da atividade de auditoria interna no nível global, considera a auditoria como um dos pilares essenciais para a boa governança no setor público. Segundo a entidade, ao fornecer avaliações imparciais e objetivas sobre a utilização dos recursos públicos, os profissionais de auditoria auxiliam os organismos públicos a atingirem seus objetivos, a manterem-se íntegros e responsáveis (The IIA, 2012:5).

Para tanto, o IIA estabelece nove elementos essenciais para que uma unidade de auditoria interna seja considerada efetiva, a saber: 1. Independência organizacional; 2. Mandato formal; 3. Acesso irrestrito; 4. Recursos suficientes; 5. Liderança competente; 6. Objetividade; 7. Competência; 8. Suporte dos *stakeholders* e 9. Normas profissionais de auditoria.

Os elementos essenciais supramencionados constituem os objetivos específicos deste estudo, descritos a seguir:

1. Identificar o posicionamento das unidades de auditoria interna na estrutura organizacional das autarquias culturais do MEC;
2. Verificar a existência de um mandato formal, ou seja, de previsão normativa a legitimar a atuação das UAI;
3. Verificar se aos auditores é garantido o livre e irrestrito acesso aos documentos, processos e sistemas institucionais;
4. Indagar sobre a suficiência dos recursos disponíveis para a execução das ações de auditoria;
5. Traçar o perfil profissional das lideranças titulares das UAI;
6. Verificar a objetividade do pessoal de auditoria interna;
7. Traçar o perfil profissional dos auditores internos responsáveis pelas auditorias;
8. Verificar o suporte recebido pelas unidades de AI na execução dos trabalhos;
9. Medir o nível de conhecimento e proficiência dos auditores quanto às principais normas de auditoria interna para o setor público.

Na prossecução dos objetivos sobreditos, definiu-se como escopo a atuação das auditorias internas das instituições sob tutela do Ministério da Educação brasileiro, notadamente aquelas responsáveis pelo ensino profissional e pelo ensino superior, organizadas sob a forma de institutos federais de educação, ciência e tecnologia e as universidades federais, respetivamente. É de referir que, aos institutos federais e às universidades, somam-se dois centros federais de educação tecnológica e o Colégio Pedro II, no Rio de Janeiro. Para os efeitos

da pesquisa, estas instituições foram tratadas como institutos federais, haja vista que são supervisionadas pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica do Ministério da Educação (SETEC/MEC).

A escolha destas autarquias culturais justifica-se pela sua relevância social, refletida nos valores orçamentais a elas atribuídos anualmente. O Ministério da Educação brasileiro administra a terceira maior fatia do Orçamento fiscal da União, com dotações anuais na ordem dos 100 mil milhões¹ de reais (aproximadamente 33 mil milhões de euros). A execução desses valores cabe maioritariamente às mais de 100 entidades vinculadas e que compõem a sua administração indireta.

O estudo organiza-se em 4 capítulos. No primeiro, promove-se o enquadramento teórico da investigação ao situá-la no campo da ciência da Administração Pública. São apresentadas as principais reformas da governação, desde o modelo profissional weberiano até a moderna teoria da governança pública. No final do capítulo, esboça-se uma comparação entre elas de forma a evidenciar que a preocupação com o controle é uma característica transversal a todos os modelos, embora os enfoques possam variar.

No segundo capítulo, discorre-se sobre os controles públicos, suas origens e evolução, bem como se apresenta, em linhas gerais, os sistemas de controle interno da Comissão Europeia e das administrações públicas portuguesa e brasileira.

O terceiro capítulo, já a preparar a investigação em si, trata da auditoria interna enquanto ferramenta de controle no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal brasileiro. São apresentados, além do conceito, as principais finalidades e técnicas de auditoria utilizadas e a organização da atividade na administração indireta federal (ou da União do Brasil).

No quarto capítulo, são mostrados os dados obtidos por meio de inquérito por questionário, com vistas à conclusão sobre a efetividade de atuação das unidades de auditoria das autarquias culturais brasileiras responsáveis pela educação federal de níveis básico, técnico, tecnológico e superior.

Por derradeiro, tem lugar a conclusão do estudo, seguida de explicações quanto às limitações impostas ao trabalho e sugestões para investigações futuras.

¹ No Brasil, a nomenclatura dos números obedece à escola curta, enquanto em Portugal verifica-se o uso da escala longa. O correspondente a “mil milhões”, na notação brasileira, é “bilhões”.

CAPÍTULO I - A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A atividade administrativa pública está presente nos vários tipos de Estado ao longo da história. Freitas do Amaral (1998) refere que, desde as cidades-Estado da Grécia antiga até à modernidade, há de se falar em administração pública, mesmo em períodos de extrema fragmentação do poder político, como é o caso dos sistemas feudal e senhorial da Idade Média. Nos vários contextos em que está inserida, sua evolução está naturalmente relacionada à forma de Estado e ao regime político adotados, pelo que não se configura adequado referir a esta evolução como sendo de sentido linear, uma vez que é permeada por avanços e retrocessos (Freitas do Amaral, 1998:52).

Para Tavares (1996), a compreensão da administração pública em toda a sua dimensão e complexidade só é possível quando são conhecidas suas origens e evolução. Considera o autor que “não é possível analisar correta e globalmente a AP no presente e perspetivá-la em termos futuros se não formos ajudados pelos ensinamentos que a história nos fornece” (Tavares, 1996:30).

Este primeiro capítulo apresenta o enquadramento teórico da pesquisa desenvolvida. Tem seu foco, portanto, no estudo dos modelos de organização da gestão pública, notadamente os paradigmas burocrático (ou Administração Pública clássica), gestor ou gerencial (*New Public Management*) e o modelo da governação em rede ou nova governança pública (*New Public Governance*). Traz também uma comparação crítica entre eles, alicerçada na revisão da literatura sobre o tema.

1.1. OS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1.1. A TEORIA BUROCRÁTICA

O modelo burocrático, também referido como administração pública clássica ou teoria burocrática, é um paradigma organizacional que serviu como balizador da administração

pública nos Estados modernos a partir do século XX. Segundo Hood (1995), na tradição inglesa o modelo burocrático recebe ainda o nome de *progressive public administration*, uma vez que influenciou as reformas da chamada “era progressista” nos Estados Unidos da América, com contribuição de teóricos como W. Wilson, que defendia a separação entre as esferas de planejamento e execução das políticas públicas, e F. Taylor, cujas proposições nortearam a divisão do trabalho dentro das organizações.

Surge na seara do Estado liberal com a ascensão da classe burguesa, a quem interessava a limitação dos poderes do governante por meio de regras claras de gestão. Sua base teórica foi construída a partir dos estudos de Max Weber sobre os modelos típicos de dominação nos países ocidentais, pelo que é conhecido também por organização profissional weberiana. Contrapunha-se ao Estado patrimonialista, em que a esfera pública se confundia com os próprios domínios patrimoniais do governante, sendo o nepotismo a prática dominante na distribuição de cargos e tarefas.

Os princípios básicos da teoria burocrática são a formalidade, o profissionalismo e a impessoalidade (Secchi, 2009). Para Mozzicafreddo (2002), o modelo assenta-se na integração das atividades, em que são imperativos o controle hierárquico, a continuidade, a estabilidade e a carreira, os regulamentos internos e a conformidade com as normas. A integração das atividades prescreve, logo, uma distribuição horizontal e vertical das funções do Estado e o desenho hierárquico toma a forma piramidal. No topo, os altos dirigentes e na base, os funcionários. A estrutura é sustentada pela coordenação e pelo controle das atividades dos variados níveis organizacionais.

A formalidade é explicitada na hierarquia bem definida, na estruturação das comunicações internas e externas ao serviço público, na formalização dos processos decisórios e no estabelecimento de regulamentos administrativos para a realização das tarefas de modo a padronizar a oferta de bens e serviços à população, o que nos remete à standardização de procedimentos, ou padronização dos processos de produção, proposta por Taylor.

O profissionalismo refere-se ao estabelecimento de competências próprias de cada nível da hierarquia organizacional, como vistas à ascensão vertical do funcionário por meio da meritocracia. Ou seja, as posições mais altas deveriam ser preenchidas segundo os critérios de experiência (antiguidade) e desempenho. De tal sorte, tem-se uma administração pública cujas ações são desenvolvidas por funcionários escolhidos consoante critérios técnicos e responsáveis estritamente pela execução das políticas públicas, cuja formulação é reservada aos políticos

(Hughes, 2012). A estes reportam-se os dirigentes, isto é, os funcionários de topo. Segundo Weber (1978) o profissionalismo leva a níveis elevados de eficiência, o que faz do modelo, numa perspetiva puramente burocrática, o meio mais racional já conhecido de exercício da autoridade sobre os indivíduos.

A impessoalidade trata de desfazer a relação entre o cargo ou a função pública e seus titulares, como ocorria no modelo pré-burocrático ou patrimonialista. Os postos de trabalho dentro das organizações pública pertencem a elas e não aos seus ocupantes, o que poderia evitar a apropriação indevida do poder e outros benefícios pelos funcionários (Secchi, 2009).

Araujo (2013) refere que as principais vantagens do modelo burocrático são a redução dos custos operacionais, a facilidade de supervisão das tarefas pelos dirigentes, a uniformidade na oferta de bens e serviços, a redução do número de funcionários que se reportavam aos políticos (papel reservado aos dirigentes) e o estímulo à coordenação de atividades interligadas. Nesse diapasão, a eficiência organizacional refletir-se-ia na prestação adequada de serviços públicos ao permitir um nível maior de controle sobre a sua produção, tornando-se uma preocupação central do modelo.

Imperativo na organização administrativa do setor público durante grande parte do século XX, o modelo burocrático passa a ser questionado após a II Guerra Mundial, o que não ocorreu por acaso. No pós-guerra, verificou-se uma pressão coletiva por mais benefícios sociais, por maior presença do Estado na economia. Os sindicatos, ou *unions* nos países de língua inglesa, assumiram papel importante na negociação de melhores condições de trabalho e, conseqüentemente, na melhoria da qualidade de vida dos trabalhadores. Tem-se início a era do Estado Social ou Estado-Providência.

Bresser-Pereira (2010) reforça que a reforma do modelo burocrático passa a urgir tanto como consequência do Estado-Providência, quanto como fator de legitimação do mesmo. Segundo o autor, a evolução do Estado liberal para o Estado Social só foi possível porque o modelo burocrático conferia certa eficiência à Administração Pública, o que tornou a transição economicamente viável.

Nesse contexto de evolução do Estado e de pressões de natureza económica, financeira e social, os governantes foram compelidos a repensar a estrutura da administração pública (Mozzicafreddo, 2001). Alicerçada na efetividade organizacional, a Administração Pública passa a ser cobrada por mais eficiência nos seus *outputs*, ou seja, na oferta de bens e serviços públicos, haja vista que os processos de produção e fornecimento desses bens e serviços,

segundo Peters (2010), eram tidos como simples e ineficazes. Pollit e Bouckaert (2011) relacionam ainda a necessidade de economizar, dada a crise que afetou as economias nos anos 80 do século passado, e o desejo de sanar deficiências de desempenho em algumas áreas da Administração Pública como fatores ensejadores de mudanças.

Ademais, o peso da estrutura altamente hierarquizada e a concentração da responsabilidade no topo da pirâmide de comando imputaram aos políticos uma carga excessiva de trabalho que limitava sua capacidade de resolução dos variados problemas que se lhe apresentavam (Araujo, 2013). No campo operacional, percebia-se o desinteresse dos funcionários na melhoria do seu desempenho, notadamente devido à concentração da responsabilidade no topo e ao cerceamento da iniciativa produzido pela uniformidade dos processos.

De tal sorte, a burocracia revela-se um pouco alheia às necessidades dos cidadãos e incapaz de se antecipar aos novos problemas sociais, ou mesmo de saná-los (Carvalho, s.a.).

1.1.2. O NEW PUBLIC MANAGEMENT

As críticas ao modelo burocrático e a busca de alternativas levaram ao desenvolvimento de um novo paradigma: o *New Public Management* (NPM), ou Nova Gestão Pública ou *New Public Government*, cujas orientações são a busca da economia nos gastos com a máquina administrativa, eficiência e eficácia das organizações, instrumentos e programas públicos, além de maior qualidade dos serviços entregues aos cidadãos. A ideia por trás da nova teoria, que influenciou tanto os países desenvolvidos quanto aqueles em desenvolvimento, era a de que os governos funcionariam melhor se fossem gerenciados como as organizações do setor privado, guiadas pelo mercado e não pela hierarquia (Peters, 1997).

Para que as orientações do NPM pudessem ser implementadas, tornou-se forçoso o desenvolvimento de um ambiente que estimulasse a experimentação de novas práticas, conferindo aos gestores maior autonomia de ação. Além disso, era imperativo que esse novo ambiente promovesse a simplificação dos procedimentos, desburocratizando a Administração Pública e permitindo maior controle dos seus atos. A administração pública, de modo a cumprir estes novos objetivos, orienta-se pelo foco nos resultados e adota um viés gestor nos

moldes do setor privado, pelo que o novo modelo é também definido como *managerialismo*. O cidadão deixa de ser o administrado para se tornar equivalente ao cliente do setor privado.

Giauque (2003) pondera que não há um consenso doutrinário para a definição do que o *New Public Management* realmente representa, embora sustente que os princípios do modelo dão prioridade a cinco objetivos:

1. A melhoria dos serviços prestados à população (cidadãos-clientes);
2. A modernização do processo de produção e, conseqüentemente, a organização produtiva dos serviços administrativos de forma a torná-los mais flexíveis e eficientes;
3. A definição de objetivos claros a serem alcançados baseados em relações contratuais de trabalho associados um orçamento global pré-definido;
4. Avaliação sistemática do desempenho coletivo e individual dos funcionários;
5. Redução dos custos associados à produção dos serviços por meio de aumento da produtividade.

Hood (1995) relata que há variadas doutrinas encapsuladas na formação do NPM, adstritas a um conjunto de mudanças propostas que permitem sua identificação como um modelo. São elas:

- a. Mudança de ênfase da formulação de políticas para as habilidades gestionárias, caracterizada pela desagregação das organizações públicas em unidades menores especializadas cada qual em um determinado serviço, com centro de custos separados, identidade própria e maior delegação das decisões, o que contrasta com a organização burocrática em que os serviços são agrupados nos Ministérios;
- b. Mudança no sentido de maior competição entre as organizações públicas, e entre estas e as organizações privadas;
- c. Modernização dos métodos específicos de gestão do modelo burocrático em favor de práticas gestionárias semelhantes às aquelas adotadas pelo setor privado;

- d. Tónica na disciplina e parcimônia na utilização dos recursos, bem como na busca de alternativas para a diminuição do custo de oferta dos serviços, o que contrasta com a ênfase burocrática na continuidade institucional;
- e. Maior controle das organizações pelos dirigentes das unidades organizacionais, dotados de maior poder discricionário;
- f. Adoção de padrões de desempenho mais explícitos e mensuráveis no que concerne ao nível, à abrangência e ao conteúdo dos serviços fornecidos.

A complexidade e a variedade dos temas alcançados pelo novo modelo fizeram com que alguns autores categorizassem as reformas em três grandes grupos. Peters (1997) e Giauque (2003) classificam-nas como: baseadas no mercado, participatórias e desregulatórias. Este último pondera, contudo, que tais grupos representam tipos ideais que não podem ser confundidos com a realidade, uma vez que as situações reais a serem confrontadas geralmente constituem uma mistura dos três tipos a seguir apresentados.

A lógica por detrás das reformas baseadas no mercado seria garantir a eficiência no serviço público por meio da implantação de técnicas de competitividade do setor privado, capazes de diminuir custos e aumentar o desempenho dos funcionários.

As reformas participatórias, por sua vez, preconizam maior participação do funcionário nas decisões de sua organização, ao passo que introduzem também o cidadão-cliente na seara consultiva. Tratam, portanto, da diminuição do peso da burocracia e da divisão de responsabilidade entre os agentes, o que fomentaria um apelo gestor mais flexível e próximo do cliente.

O terceiro grupo refere-se às reformas cujo objetivo principal eram a desregulamentação do serviço. Ou seja, procuravam diminuir os entraves legais que supostamente limitavam as ações nas áreas de recursos humanos, orçamentação e aquisição de insumos para a Administração Pública, notadamente.

No pretendido redesenho da Administração Pública, alteram-se também os valores na gestão dos recursos humanos. Na nova roupagem do cidadão-cliente, passa a ser necessário convencer os cidadãos do seu papel como consumidores dos serviços e os funcionários devem agir como vendedores de tais serviços (Rocha, 2001). Para tanto, os funcionários são compelidos ao trabalho em equipe, à busca conjunta de soluções, ao passo em que tem seu

desempenho medido e avaliado. Os contratos de trabalho passam a ser flexíveis, verificando-se uma grande mobilidade entre os setores público e privado.

A estabilidade na carreira, antes vista como fundamental para a continuidade da estrutura burocrática, passa a ser vista como um entrave à prossecução da eficiência. Segundo Giauque (2003), a lógica do mercado é inserida na gestão dos recursos humanos para promover a redução dos custos da organização, considerados insustentáveis. Os funcionários, tidos como ineficientes, egoístas e oportunistas, são colocados em competição e são compelidos a agir como verdadeiros empreendedores, buscando soluções para seus departamentos. Para tanto, era preciso a criação de incentivos tangíveis e intangíveis que os estimulasse a produzir mais e melhor, em contraposição à abordagem burocrática em que não havia estímulos ao desempenho laboral.

A ideia basilar da busca de resultados, principalmente por meio da delegação de funções, definição de estatutos, incentivo aos agentes públicos para o desempenho de suas funções e alargamento da autonomia decisória por parte desses funcionários, incitam a Administração à desagregação das estruturas ministeriais e faz com que se proliferem unidades menores, descentralizadas, com maior grau deliberativo a que se convencionou chamar, para efeitos científicos, de agências. Segundo Araujo (2013), tais unidades representam a flexibilização da integração organizacional burocrática. São, portanto, “uma fragmentação da estrutura monolítica do Estado”. No campo da teoria, tais entidades seriam mais eficazes e menos propensas à interferência do poder político (Carvalho, s.a.).

Rocha (2001) define as agências como unidades executivas que prestam serviço ao governo. São organismos com autonomia administrativa, orçamento próprio e objetivos bem definidos, com alto grau de especialização em determinado serviço público, como a Segurança Social. Por meio delas, o Estado descentraliza os serviços públicos, estimula a competição entre eles e controla os resultados dessa fragmentação com vistas à eficiência de suas atividades.

Para Araujo (2013), as agências caracterizam-se pela estrutura organizacional simples, responsabilidade única e o comportamento orientado para os resultados. Enquanto os departamentos ministeriais promovem a integração funcional e a uniformidade na produção dos serviços, as agências tem o foco na promoção da diversidade e apresentam capacidade de adaptação às novas necessidades do seu mercado. Ainda segundo o autor, a criação das agências é anterior ao *New Public Management*, embora tenham elas encontrado no modelo o terreno fértil para o seu desenvolvimento motivado por duas lógicas: a primeira refere-se à necessidade

de menor interferência política e menor risco de parcialidade nas decisões e a segunda refere-se ao incentivo à inovação e à melhoria do desempenho resultantes da autonomia administrativas desses organismos.

A evolução da integração funcional que prevalecia no âmbito dos Ministérios para essa nova organização fragmentada da Administração Pública não ocorreu da mesma forma e na mesma intensidade em todos os países da era moderna (Peters, 2001). A “agencificação” da estrutura administrativa do Estado teve maior apelo e expressão nos países de tradição anglófona. Notadamente no Reino Unido, as agências executivas, ou *next step agencies*, foram desenvolvidas com o intuito de lidar com a ineficiência departamental do setor público. As reformas engendradas durante o governo de Margaret Thatcher apontavam as agências como a força motriz para o combate a tal ineficiência. Para tanto, tais organismos foram dotados de orçamentos próprios, indicadores de desempenho, planos estratégicos para seus negócios e deveriam apresentar relatórios detalhados de suas ações. (Gualmini, 2008). A partir da década de 90 do século XX, as agências proliferaram-se nos países europeus continentais, embora fortemente subordinadas aos Ministérios, o que não lhes conferia o mesmo grau de autonomia verificado nos seus pares britânicos.

Ainda assim, é possível identificar três características comuns às agências nas suas diferentes configurações: desagregação funcional em relação aos Ministérios; autonomia, traduzida em maior discricionariedade nas decisões sobre suas regras de funcionamento e a relação contratual destas com os ministérios de tutela, baseada na estipulação de metas e objetivos a serem cumpridos (Gualmini, 2008).

Mas quais seriam os efeitos práticos da agencificação da estrutura do Estado? Araujo (2013) refere que tal processo possibilitou maior clareza na definição das atividades de natureza política e de natureza administrativa, além de possibilitar o desenvolvimento de mecanismos de controle dos resultados. A formulação das políticas públicas caberia às instâncias políticas, ao passo que o modo de organização operacional da máquina pública para a sua implementação caberia aos gestores.

Peters (2001), ao discorrer sobre o significado nas reformas, explicita os principais contributos do NPM para a organização do setor público: mudanças estruturais, com a adoção de organismos descentralizados e dotados de maior autonomia administrativa que flexibilizaram a rigidez hierárquica do modelo burocrático; capacitação dos funcionários, com a atribuição de mais poder aos agentes dos vários níveis organizacionais de forma que fossem

também ouvidas as suas ideias; modificação do processo de tomada de decisões, devido à participação dos funcionários e também dos clientes com suas ideias e aspirações; desregulamentação da Administração Pública, com regras mais flexíveis de contratação e recompensa dos trabalhadores e a sua equiparação ao mercado, que introduziu a lógica de produção de melhores serviços com menores custos.

Paradoxalmente aos avanços obtidos, a experimentação do modelo em causa nos vários países demonstrou que o tipo ideal pretendido nunca fora alcançado e alguns problemas à governação voltaram a incitar ajustes e alimentar a esteira das reformas. Dentre tais problemas, segundo Araujo (2013), a perda do controle político sobre as atividades das agências, que consistiu na incerteza sobre a implementação pelos funcionários das decisões tomadas pelos políticos, o que culmina na abdicação da responsabilidade sobre elas, a fragilização das regras gerais de pessoal e orçamentais, o risco desses organismos não colaborarem com objetivos comuns devido à pouca integração entre elas, além da possibilidade de clientelismo político e corrupção.

Giauque (2003) apresenta uma comparação entre os resultados esperados e aqueles efetivamente obtidos com o NPM em quatro dimensões estruturais: a dimensão institucional, a dimensão gestonária, a dimensão do poder, a dimensão cultural ou simbólica e a dimensão da legitimação do modelo.

Institucionalmente, a autonomia conferida às agências e a estrita separação entre as atividades estratégicas e operacionais com foco na proximidade com o cliente levou à emergência de novos atores sociais e políticos a interferirem nos negócios públicos.

No que concerne à gestão, esperava-se maior flexibilidade organizacional e maior eficiência por meio do estabelecimento de metas e objetivos e de um aprimorado controle orçamental. Na prática, verificou-se uma competição entre os serviços e a perda da capacidade de cooperação e colaboração entre eles. Além disso, desenvolveu-se uma pressão por desempenho, a explosão de tarefas e o aumento da carga de trabalho.

Na dimensão do poder, a divisão deste com os gestores de forma a quebrar a rigidez hierárquica do modelo burocrático resultou na politização desses gestores, que passaram a concentrar ainda mais o poder e serem pressionados pelos *lobbies* do mercado e pelos parlamentares. A diferença entre dirigentes e funcionários do nível operacional aumentou ao invés de decair.

Culturalmente, ou na dimensão simbólica, esperava-se que a nova filosofia fomentasse a motivação dos agentes públicos, a inovação e a iniciativa na produção e oferta dos serviços públicos. A realidade mostrou que as práticas levaram à competição entre funcionários do mesmo departamento, ao egoísmo institucional e à criação de culturas departamentais em prejuízo de uma cultura global para a Administração Pública.

Quanto à legitimação, o NPM propugnava a eficiência, o foco no cliente, as técnicas de mercado e a qualidade como novos valores da Administração Pública. O que se verificou em termos reais foi a emergência de conflitos entre valores comerciais e valores cívicos e perda de foco no objetivo do trabalho para o foco nos instrumentos de gestão.

Pollit e Bouckaert (2002) sustentam que o NPM está ligado, campo teórico, à melhoria do desempenho com o intuito de tornar os governos mais conscientes em relação ao custo de produção dos serviços, mais eficientes e mais voltados à satisfação do cliente. Para tanto, a Administração Pública haveria de ser mais flexível e transparente. Entretanto, a prática da mensuração dos resultados foi quase sempre tímida e ineficaz, o que reflete na existência de linearidade entre as reformas e o aumento de qualidade, eficácia e eficiência das organizações públicas.

Carvalho (s.a.) assume como maior erro do NPM a confusão da gestão privada com a gestão do setor público, sem que se respeitasse uma das características fundamentais da Administração Pública: a sua submissão ao poder político haja vista que sua tarefa é justamente prosseguir os fins definidos no nível político do Estado. Para a autora, o *New Public Management* se olvidou de considerar o elemento político ao importar as técnicas gestionárias da economia de mercado, de forma que se tornou discutível que valores como legitimidade, legalidade, transparência, responsabilidade, equidade, responsabilidade e imparcialidade pudessem ser subjugados pela busca incessante de eficiência.

Os problemas entre teoria e prática do NPM alimentaram novamente a roda das reformas e uma terceira via passa a ser pensada. Moreira (2009) insiste na necessidade de se encontrar modelos de governação pública que coloquem o problema do equilíbrio entre estes, os governos e a sociedade civil. Um equilíbrio que, segundo o autor, deve assentar-se não no conflito entre os atores sociais, mas na cooperação entre eles para a promoção do bem-estar e do crescimento de cada indivíduo. Para tanto, seria necessário harmonizar valores como a ética, participação, democracia e equidade com aqueles próprios da gestão, quais sejam: eficiência, eficácia e produtividade.

1.1.3. A GOVERNAÇÃO EM REDE (OU *NEW PUBLIC GOVERNANCE*)

Como visto no item anterior, a prática altamente gestonária do NPM evidenciou problemas de ordem prática ensejadores de uma busca por nova reformulação da Administração Pública. O distanciamento entre os políticos e os gestores, os resultados sobre o desempenho aquém do esperado, a necessidade de mais prestação de contas dos atos praticados e de mais transparência de gestão são fatores preponderantes para o redesenho dos governos neste século. Para Araujo (2013), enquanto a fragmentação das unidades ministeriais e a quebra da rigidez hierárquica da Administração Pública foram a tônica do NPM, a coordenação seria um processo natural do *New Public Governance* que se reflete, notadamente, na forma do trabalho em equipas, na prestação de contas pelos funcionários (*accountability*) e na forma de fornecimento dos serviços públicos.

Embora haja variadas definições de governança, interessa-nos referi-la como a forma de governação que prossegue a cooperação entre o Estado (com suas regras e normas), as técnicas de mercado (cujo foco é a eficiência) e os demais atores sociais organizados em redes e instituições não-estatais na formulação de políticas públicas e no compartilhamento de responsabilidade pela sua implementação e desenvolvimento.

Essa definição traduz-se numa mudança do papel do Estado na busca de soluções para os problemas que se lhe impõem, pelo que se diz que o *New Public Governance* significa um resgate da política dentro da Administração Pública pensado para diminuir o peso de critérios técnicos nos processos de decisão e reforçar os mecanismos participativos de deliberação na esfera pública (Secchi, 2009). Note-se que as reformas propostas por essa nova ótica organizacional não prescreve o abandono das práticas de gestão, embora sugira sua reformulação de modo a incluir outros atores da sociedade organizada (*stakeholders*) na definição das políticas públicas, pelo que se infere que a *governance* é uma forma de governar via Estado (com suas regras e normas), por meio do mercado e das redes e organizações sociais. Não constitui processo alternativo ao governo, mas uma prática híbrida que combina os sistemas administrativos com os mecanismos de mercado e que deposita grande crédito nas parcerias público-privadas, nas quais as fronteiras entre o Estado e a sociedade aparecem de forma mais permeável (Bevir, 2012).

Kooiman (1994) apresenta os fatores que impulsionaram o advento da *New Public Governance*: o primeiro seria os novos desafios colocados pela própria dinâmica de evolução das sociedades, cada vez mais complexas e diversas. O segundo seria o propugnado esvaziamento do Estado (*hollowing out of the state*), que prescreveu a redução dos organismos nacionais em favor de organismos internacionais e das organizações não-governamentais ou ainda das agências autónomas. O efeito colateral de tal diminuição do papel do Estado foi a fragmentação excessiva, as dificuldades de direção e de *accountability* das ações dos governos (Rhodes, 1996) que refletiram na formulação das políticas públicas e acabaram por se tornarem imperativos na busca de maior coordenação interorganizacional.

O terceiro fator seria a própria estrutura da Administração Pública, que se mostra incapaz de solucionar de corresponder às necessidades dos cidadãos, tornando-se inexorável a participação destes como parceiros na busca conjunta de alternativas.

Rhodes (1996) refere que o contexto atual de organização social aponta para um Estado em que governos centrais não são mais supremos e tem como tarefa possibilitar a interação sociopolítica dos seus vários atores, encorajando diversificados arranjos que possam fazer frente aos variados problemas que se impõem. O novo padrão deve permitir mais regulação das atividades, incentivar as parcerias público-privadas, a cooperação e as empreitadas conjuntas de governos e sociedades. O autor sustenta que, dado o que se expõe acima, as quatro características principais da nova forma de governar são:

1. A interdependência entre as organizações, uma vez que a governança é maior que a simples governação e deve abarcar os atores não-governamentais como as entidades do terceiro setor da economia;
2. Interações contínuas entre as redes sociais com a finalidade de intercâmbio de recursos e negociação de objetivos comuns;
3. Interações baseadas na confiança recíproca e reguladas pelas “regras do jogo” negociadas e aceitas por todos os participantes;
4. Autonomia significativa das redes de interação social (*networks*) em relação ao Estado, haja vista terem tais redes organização própria.

Mas como se daria essa integração dos parceiros (*stakeholders*) e governos na formulação de políticas públicas? Por meio de uma cooperação horizontal entre os organismos do Estado, os mecanismos de mercado e a sociedade e suas redes sociais (Pierre e Peters, 2000).

A NPGov procura munir os governos de competências para continuarem ativos na nova ordem global, em que agendas nacionais compartilham espaço com temas internacionais como o terrorismo e as alterações climáticas (Bevir, 2012) e em que a soberania nacional muitas vezes é confrontada por acordos comerciais e pelas normas dos blocos comunitários e regionais. Ainda segundo Bevir (2012), a governança é própria do contexto de globalização por se referir a uma pluralidade de visões empíricas. Para o autor, a palavra “governo” se daria melhor no contexto de uma nação homogênea sob a soberania de um Estado unitário, enquanto a governança tem seu lugar numa visão plurinacional, de aldeia global, de comunidade internacional.

Como processo de coordenação e monitorização das atividades governamentais, a *new public governance* implica uma reflexão sobre as ações, a observância de valores democráticos e éticos de interação. Implica, logo, a deslocação das instituições do Estado para as redes sociais, para o mercado e para a parceria na prestação de serviços. O novo olhar que propõe sobre a governação reconhece a necessidade de um resgate da direção e do controle do Estado sobre as ações de seus organismos fragilizada com a teoria gestionária do NPM.

Peters desenvolveu o conceito de meta-governança para tratar desse resgate do papel de controle da Administração Pública. A noção é de que o grande número de organizações e processos autónomos dentro do setor público tem fomentado a imposição do controle para informar ao sistema político sobre a atividade dos governos. Todavia, a meta-governança direciona-se para o controle do ambiente de ação do setor público e não para o controle direto das ações em si (Peters, 2010). O autor sustenta que a principal alternativa ao NPM tem sido uma série de reformas que apontam para maior participação de cidadãos e dos funcionários dos níveis mais próximos a eles na implementação de políticas públicas, o que possibilitaria mais informação sobre o funcionamento dos programas de governo. Na prática, contudo, essa interação de vários atores (Estado, mercado, redes e organizações sociais) apresenta problemas à governação no que concerne à tomada de decisão, à participação, à coordenação e à *accountability*.

A tomada de decisão nas redes sociais associadas com a nova governança é algo complexo dada a heterogeneidade dessas entidades que, ao contrário das instituições formalmente organizadas sob o modelo burocrático, não apresentam mecanismos ou regras claras para tal mister. Dada essa carência de organização, as decisões tomadas podem ser, muitas vezes, incapazes de satisfazerem seus objetivos.

Quanto à participação, a lógica é a de que a democracia representativa tradicional terá falhado na transformação dos desejos da população em ações concretas, o que se poderia corrigir com a inclusão das redes sociais no processo de formulação das políticas. Peters (2010) adverte que não há clareza quanto à capacidade dos *stakeholders* sociais em representar melhor os anseios dos cidadãos, uma vez que o modelo de democracia por meio dessas redes dependeria do envolvimento completo desses indivíduos e seus interesses na sociedade, o que poderia deixar de fora os cidadãos socialmente excluídos cuja capacidade de organização e mobilização é mínima.

No tocante à coordenação, a desagregação organizacional engendrada no âmbito do NPM enfraqueceu a capacidade dos governos de imporem iniciativas e regras gerais para suas políticas. A ausência de coordenação efetiva dos programas públicos diminuiu sua eficiência e eficácia, fazendo aumentar a sensação de incompetência governamental. Torna-se imperativo, no contexto, alguma coordenação dos vários organismos públicos existentes.

O derradeiro e crucial problema das reformas gestionárias apresentado por Peters (2010) é a *accountability*, ou seja, a prestação de contas sobre as decisões tomadas em nome do público. Conceituada como mecanismo de reforço do controle sobre as organizações públicas, a *accountability* é também um meio de se melhorar o desempenho dos programas do governo. Novamente, a estrutura fragmentada proposta pelo NPM não só enfraqueceu essa capacidade de controle, como também limitou os elementos de correção de erros próprios da *accountability*.

A meta-governança tem por objetivo, portanto, fornecer meios para que se haja mais controle político sobre as ações sem que se penalize os ganhos em eficiência obtidos com as reformas descentralizadoras. A escolha das estratégias de meta-governança seria uma tentativa de reequilibrar o poder na seara da formulação das políticas públicas, reconhecendo-se a primazia dos políticos e ao mesmo tempo possibilitando a inserção dos novos atores sociais, ou parceiros, no processo (Peters, 2010).

Outro aspeto relevante das recentes propostas de reforma reside na remodelação do serviço público por meio de um movimento construído sobre os conceitos de democracia participativa, comunidade, humanismo organizacional e teoria do discurso chamado de *New Public Service* por Denhardt e Denhardt. Os autores, ao analisarem a sociedade norte-americana atual, advogam que o senso de comunidade se tem perdido e precisa ser resgatado. Na Administração Pública, isso implica na assunção de que o principal papel dos governos, notadamente no nível local, é criar e dar suporte às comunidades. Para o efeito, há de se

desenvolver um conjunto efetivo de instituições mediadoras com foco nos desejos e interesses dos cidadãos e capazes de prepará-los para atuarem nos sistemas políticos que ultrapassam o nível local.

O *New Public Service* estrutura-se em sete princípios a seguir expostos (Denhardt e Denhardt, 2000):

1. Servir ao invés de conduzir. O serviço público deve ajudar os atores sociais a se articularem em torno dos seus objetivos. Não mais se deve vislumbrar que a sociedade seja simplesmente conduzida pelos trabalhadores em funções públicas;
2. O interesse público deve ser o escopo e não um subproduto da ação dos governos. O objetivo não é a busca de soluções simples orientadas por escolhas individuais e sim a criação de interesses e responsabilidades compartilhadas por todos;
3. Pensar estrategicamente e agir democraticamente. As políticas e programas podem ser mais efetivos na satisfação das necessidades dos cidadãos se construídos por meio de esforços coletivos e processos colaborativos;
4. Servir aos cidadãos, e não aos consumidores. A relação entre governo e os indivíduos não deve ser a mesma existente entre as empresas e seus clientes ou consumidores.
5. *Accountability*. O serviço público não deve se ater à prestação de contas contabilística própria do mercado. Sua atenção deve estar voltada também para o respeito às leis, aos valores comunitários, às normas políticas, aos padrões profissionais e aos interesses dos cidadãos;
6. Valorizar as pessoas e não somente a produtividade. As organizações públicas e as redes sociais de que participam terão sucesso se forem operadas por meio de processos de colaboração e de liderança compartilhada baseados no respeito por todos os indivíduos;
7. Valorizar mais a cidadania e o serviço público do que as técnicas de empreendedorismo e gestão. Os governos têm nos cidadãos os seus proprietários e

por isso os funcionários não devem agir como empreendedores do setor privado, mas como participantes de um processo de construção social conjunta.

Osborne (2013), ao discorrer sobre a prestação de serviços públicos, sustenta que estes estão agora inseridos num ambiente pluralista que requer a negociação constante entres os múltiplos atores nos processos de formação das políticas públicas. No contexto, a ênfase nos processos administrativos e na gestão dentro das organizações do setor público deverá se adequar de forma a integrar as relações interinstitucionais e alterar o foco para a eficácia dos sistemas de prestação de serviços à população. A lógica passaria a ser a coprodução destes serviços por funcionários e cidadãos.

1.2. AS REFORMAS EM PERSPETIVA COMPARADA

O estudo dos modelos de gestão propostos no âmbito das reformas da AP não deve conduzir a uma interpretação de que tais paradigmas sejam completamente incompatíveis entre si. Pelo contrário, há de se perceber que eles são comparáveis e apresentam continuidade em alguns aspetos.

Secchi (2009) sugere que há vários elementos comuns entre os modelos burocrático, da administração *managerial* e da nova governança. A hierarquia, por exemplo, pode ser categorizada como um elemento presente em todos os modelos estudados. Na burocracia, tal forma de divisão do trabalho era rigidamente observada de forma a possibilitar e integração de toda a estrutura do Estado. Na ótica do NPM, a hierarquia foi flexibilizada e o poder de decisão, anteriormente concentrado nas mãos dos agentes de topo da cadeia de comando, foi compartilhado com os gestores dos departamentos e agências de forma a conferir-lhes maior autonomia e discricionariedade de atuação com vistas a ações mais eficientes e de menor custo operacional. Todavia, não há de se falar em extinção da cadeia de comandos, uma vez que o grau de independência dos organismos na agencificação variou de país em país e não atingiu, em muitos Estados, o mesmo grau de autonomia verificado no Reino Unido ou na Nova Zelândia, por exemplo. Muitas das agências continuaram a se reportar aos Ministérios de tutela e aos parlamentos. No modelo da nova governança pública, também persiste a hierarquia ao se

devolver ao poder político o controle do ambiente das políticas públicas e devido ao papel de coordenação dos funcionários na gestão das equipas de trabalho.

Quanto à separação entre as esferas política e administrativa, percebe-se que ela é princípio basilar da burocracia, em que aos políticos se reservam as prerrogativas de criação das políticas pública e à Administração Pública a sua implementação. No modelo gestor, a separação torna-se menos clara dada a descentralização do poder de tomada de decisão, a permeabilidade entre os setores público e privado que ocasionou a formação de *lobbies* a influenciar as políticas. Por sua vez, a *New Public Governance* traz princípios que descaracterizam a separação entre política e Administração ao incentivar a deliberação conjuntas entre políticos, funcionários, mercado e sociedade organizada na definição dos seus interesses e implantação das políticas públicas.

Outra modalidade de comparação possível é a estruturação do serviço público e a atuação do funcionário nos diversos modelos. Na burocracia, o funcionário é estritamente responsável pela execução das ações planejadas pelos superiores com o objetivo de implantação das políticas públicas. É organizado em carreiras e conta com todo um sistema de proteção e garantias, como a estabilidade e continuidade do seu trabalho garantidas por estatutos. O NPM flexibiliza as regras de contratação e remuneração destes funcionários e transforma-os em empreendedores que buscam, sobretudo, diminuir os custos do Estado. Para tanto, a eles são conferidos maior autonomia e discricionariedade administrativas em busca da eficiência na prestação dos serviços. Para os teóricos da *New Public Governance* os funcionários devem agir como mediadores da interação entre governos e sociedade na definição de interesses comuns. Denhardt e Denhardt (2000) apontam que o funcionário do modelo burocrático tem a função primeira de “remar” o barco da Administração Pública. No NPM, este mesmo funcionário passa a conduzir tal barco e, por consequência, conduzem os clientes dos serviços públicos na direção proposta pelo governo. No modelo emergente de governança, o funcionário passa a ser visto com um agente público a servir os cidadãos de modo que a condução do barco passa a ser compartilhada por todos: governos, mercados e instituições não-governamentais.

A discricionariedade administrativa também é encontrada nos três modelos. Na burocracia ela é bastante limitada, dada a necessidade de vinculação das ações aos regulamentos e normas e manutenção da integração funcional que não permitia a descentralização do poder ao longo da cadeia hierárquica. No apelo *managerial* do NPM, o poder de tomada de decisão passa a ser diluído ao longo da hierarquia, e tal empoderamento dos gestores mais próximos ao cliente é acompanhado de maior autonomia administrativa e, conseqüentemente, mais

discrecionariiedade de ação. O modelo da *New Public Governance*, por outro lado, reconhece a discrecionariiedade como necessária, mas sugere um reforço nos mecanismos de prestação de contas dos atos praticados pelos funcionários (Denhardt e Denhardt, 2000).

Há também nos três modelos estudados uma relação entre a definição de interesse público e o papel do cidadão na visão da Administração Pública (Denhardt e Denhardt, 2000 e Secchi, 2009). No modelo burocrático, o interesse público é definido politicamente e expresso na lei e o cidadão é, portanto, o usuário dos serviços, o administrado. No *New Public Management*, o interesse público é a agregação dos vários interesses individuais e o cidadão, nessa lógica, deixa de ser o usuário para ser o consumidor dos serviços. Para o modelo da nova governança, o interesse público é resultado do diálogo sobre valores compartilhados pela sociedade, é um produto da cidadania participativa. O cidadão nesse modelo é, portanto, o cidadão de facto.

As bases teóricas e epistemológicas são também variáveis nos modelos de governação. A burocracia tem seu fundamento nas ciências sociais e na teoria política. O modelo gestor tem sustentação na teoria econômica e no diálogo mais aprimorado com o positivismo. Por sua vez a *New Public Governance* baseia-se na teoria democrática e numa abordagem pluralista do conhecimento que envolve o pensamento positivista, o interpretativo, o crítico e o pós-moderno.

Por derradeiro, temos a comparação dos mecanismos para prossecução dos objetivos das políticas públicas. Para o modelo burocrático, estes são atingidos pela administração dos programas através da estrutura departamental do Estado. No NPM, os objetivos são repassados às agências autónomas e na nova governança as políticas públicas são criadas em um ambiente de coalizão entre as estruturas governamentais, o mercado e as instituições sociais sem fins lucrativos que acordam entre si as necessidades da sociedade.

Pelo que acima se expõe, as reformas de paradigmas no seio da Administração Pública apontam para a continuidade entre os modelos. Percebe-se que a relação entre as reformas tem um carácter evolutivo que acompanha a própria dinâmica das sociedades. Se à partida foi preciso estabelecer um ambiente para a governação do setor público que tratasse o Estado como pertencente ao seu povo e não aos governantes, em momento posterior foi preciso conferir mais eficiência às ações desse mesmo Estado que aumentava de tamanho, encampava novos objetivos e novas tarefas e passava a ser cobrado por mais proteção social.

No mundo contemporâneo, a proposta da nova forma de gestão por meio de processos de governança surge nas academias e ganha coro na prática ao convocar todos os atores sociais

para a mesa de discussões, de forma participativa e não mais por meio unicamente de representantes políticos do povo. Para tanto, vale-se do resgate de princípios burocráticos como o controle político sobre o ambiente de produção das políticas, bem como dos avanços obtidos no NPM, como a desconcentração da tomada de decisão, o aumento da discricionariedade dos gestores públicos e a eficiência. Não é, portanto, um novo paradigma. Todavia, relaciona-se com os modelos anteriores e acrescenta-lhes novos predicados democráticos.

O próximo capítulo prossegue na delimitação do tema da pesquisa, de forma a apresentar os controles típicos da atividade administrativa pública. O controle é função presente em todos os modelos estudados. Secchi (2009) atribui a essa função a capacidade de manter a homeostase, ou seja, o equilíbrio dos sistemas organizacionais.

No arranjo burocrático, o controle tem por finalidade garantir a integração hierárquica, a impessoalidade dos agentes públicos, a comunicação dentro dos organismos e a relação destes com o meio externo (Secchi, 2009). É do tipo *input-based*, preocupando-se com os insumos e tem o foco, portanto, no processo administrativo (Castro, 2009).

No NPM, o controle está relacionado com a eficiência das ações do governo. O foco, nesse modelo, é a execução dos programas de governo e os resultados obtidos (*output-based control*).

Na seara da nova governança pública, há um resgate do poder político no controle do ambiente de formulação das políticas e há também uma pressão por maior *accountability*, que não envolve somente a prestação de contas pela gestão de dinheiros públicos, mas também a guarda dos valores da cidadania, da democracia participativa e a aderência das ações às leis constitucionais e regras políticas. O controle externo da administração pública passa a ser feito também pela sociedade, cujo empoderamento se dá, sobretudo, por meio de mecanismos de transparência, como o acesso aberto aos dados governamentais. É o chamado controle social.

CAPÍTULO II - OS CONTROLES PÚBLICOS

Como visto no capítulo anterior, o presente trabalho enquadra-se no universo das ciências sociais aplicadas, notadamente da ciência da administração pública. Debruça-se sobre a função controle da gestão de forma a compreender a atividade de auditoria interna como instrumento de realização deste controle nos órgãos da Administração Pública indireta.

Para tanto, faz-se imprescindível revisitar o conceito de controle na teoria administrativa, sua origem e evolução, bem como as classificações existentes e as especificidades dessa função no âmbito da gestão pública.

2.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO DOS CONTROLES

O controle é atividade diretamente relacionada à gestão, seja ela pública ou privada. Fayol e Taylor, citados por Castro (2009) já sustentavam tal assertiva em suas teorias da administração. Embora se deva considerar as diferenças conceituais, ambos os teóricos referem o controle como a ação capaz de mitigar erros e falhas e garantir que o resultado do trabalho se dê conforme o planejamento feito. Se, para o primeiro, controlar é uma das funções básicas de qualquer administrador e tem por objetivo apontar falhas e erros de forma a mitigá-los, para o segundo tal ação trata-se de um princípio capaz de certificar se o trabalho é executado em consonância com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto.

Em sua origem e evolução, o controle sempre esteve ligado às finanças. Segundo Castro (2009, p. 27), o vocábulo foi consagrado pela técnica comercial, na qual indica “inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais”. Na administração pública, o controle refere-se à capacidade de vigilância, orientação e correção que um Poder ou órgão exerce sobre a conduta funcional de outro (Meirelles, 1999).

Por todo o lado em que impera o Estado de Direito democrático, o controle parece ser visto como um instrumento a serviço da democracia. É o que refere Castro (2009, p. 28) ao citar

o artigo 15º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento culminante da Revolução Francesa de 1789, segundo o qual “a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”.

Em Portugal, a origem das atividades de fiscalização remonta à Dinastia Afonsina ainda no século XIII, sendo a Casa dos Contos a primeira instituição criada para o mister. Essa entidade, embrião do atual Tribunal de Contas, começou-se a estruturar no reinado de Dom Dinis e teve seu primeiro regimento em 1389, sob Dom João I. Tal documento representava uma tentativa de “dominar e disciplinar a burocracia que aumentava em número e abusos”². Existiu por quase quatrocentos anos e, ao primeiro, sucederam-se outros três regimento cuja análise, nos dizeres de Tavares (1998, p. 26)³, mostra-nos a “grande preocupação existente com a fiscalização das receitas e das despesas públicas, subordinada a princípios ainda hoje válidos, como seja o da atualidade/oportunidade do controlo financeiro”.

Ainda segundo Tavares (1998), à Casa do Contos sucederam o Erário Régio (até 1832), o Tribunal do Tesouro Público (1832-1844), o Conselho Fiscal de Contas (até 1844-1849) e o Tribunal de Contas. Ressalta o autor que a história do Tribunal, contudo, não é linear, à medida que configuração inicial deste órgão durou até 1911, quando fora extinto pela implantação da República e substituído pelo Conselho Superior da Administração Financeira do Estado (1911 a 1919) e em seguida pelo Conselho Superior de Finanças até 1930, quando fora recriado com a denominação atual.

No Brasil, ainda no período colonial, as primeiras entidades destinadas à fiscalização das contas foram as Juntas da Fazenda, criadas em 1780 e subordinadas às Contadorias do Rio e da Bahia que, por sua vez, integravam o Erário Régio em Lisboa. Mais tarde, com a deslocação da Coroa Portuguesa para o Rio de Janeiro, Dom João VI determina, a 28 de junho de 1808, a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda na nova sede do reino. Além disso, determina

² História do Tribunal de Contas. Disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/historia/tc1389-1761.shtm> . Último acesso em 29.03.2016

³ Tavares, 1998, *O Tribunal de Contas*, Coimbra, Almedina, p. 26

o monarca que a escrituração de todas as contas dar-se-ia pelo método das partidas dobradas, o único “seguido pelas nações mais civilizadas”⁴.

Após a independência em relação a Portugal, fora criado no Brasil o Tribunal do Tesouro Público Nacional em substituição ao Erário Régio e ao Conselho da Fazenda. O referido tribunal era subordinado diretamente aos regentes, o que não lhe conferia independência plena. Tinha por missão administrar a receita e a despesa públicas, a contabilidade e os bens do império. Em 1890, já no período republicano, foi criado o Tribunal de Contas da União.

Em qualquer lado em que se configure um Estado de direito democrático, a atividade estadual⁵ é delimitada por um arcabouço jurídico-constitucional que visa garantir a prossecução do interesse público e a soberania da representação popular. De tal sorte, verificam-se nesse tipo de organização diversos níveis de controle que vão desde a repartição dos Poderes em três instâncias independentes e harmónicas entre si e que atuam no clássico sistema de freios e contrapesos, até a responsabilização do Estado por atos praticados contra os seus cidadãos.

2.2. DOS TIPOS DE CONTROLES PÚBLICOS

A Administração Pública, enquanto braço executivo desse Estado, está subordinada à Constituição e aos demais dispositivos legais que fixam a competência dos órgãos e definem sua atuação. Assim, por força do princípio da legalidade, e ao contrário do que se dá no campo privado, ao administrador público é defeso praticar atos não previstos expressamente no ordenamento jurídico, sob pena de nulidade dos mesmos.

Caetano (1963:30) ensina que “a legalidade cinge, pois, a ação administrativa, condicionando os poderes a exercer e a forma do seu exercício, o objeto e o fim dos atos”. No

⁴ Uma breve história do controle na visão de um Tribunal centenário. Disponível em https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/livro_de_ouro/files/assets/basic-html/page16.html Último acesso em 29.03.2016

⁵ O adjetivo ‘estadual’ é utilizado em Portugal para designar a atividade do Estado (vide, por exemplo, Diogo Freitas do Amaral (1998:331) ao conceituar a “administração estadual indireta”). No Brasil, contudo, o vocábulo próprio para o contexto é o sinónimo ‘estatal’, haja vista que a primeira forma é empregada na referência a cada uma das unidades federadas, como os governos *estaduais* de Minas Gerais e São Paulo.

mesmo sentido, Amaral (1998:48) afirma que “a lei é o fundamento, o critério e o limite de toda a atividade administrativa”. No mesmo sentido, Caupers (1996:41) sustenta que a ideia de controle da atividade pública advém da necessidade de conformação dos atos praticados com os princípios administrativos, notadamente o princípio da legalidade.

Ora, nesse cenário em que impera o interesse público sobre o particular, é natural que as atividades do Estado sejam submetidas a variadas formas de controle. Silva (2004), classifica os controles públicos em cinco grandes domínios. Para o autor, segundo a natureza das pessoas controladas, há o controle sobre quem deva prestar contas. Quanto aos fatos controlados, há controles orçamentais, financeiros, contábeis, operacionais e patrimoniais. Já no que concerne ao momento de realização do controle, o autor considera que há controles prévios, concomitantes e posteriores ou sucessivos⁶. E por derradeiro, quanto à natureza dos organismos controlados, os controles podem ser administrativos, jurisdicionais ou políticos.

No presente estudo, importa referir a classificação dos controles quanto à posição do organismo controlador. De tal sorte, tratar-se-á a seguir sobre o controle externo e o controle interno da administração pública, com maior deferência a este por ser determinante para a pesquisa feita.

O **controle externo** é aquele realizado por organismos não pertencente à estrutura da entidade controlada e que gozam, quase sempre, de autonomia e independência funcional na realização de seu mister, de forma a garantir a imparcialidade de sua atuação.

Para Castro (2009), são controles externos (ou “controles horizontais”) aqueles decorrentes do sistema de freios e contrapesos que um Poder exerce sobre o outro, além do controle feito pela própria sociedade (controle social) e o controle sobre a prestação de contas, cuja competência é das entidades fiscalizadoras de contas (Tribunal de Contas em Portugal, e Tribunal de Contas da União, no Brasil). A esta categoria de controles políticos e jurisdicionais, Caupers (2006) denomina “hétero-controle”, em contraposição ao termo “autocontrole” que se refere designadamente aos controles internos de cada Poder ou órgão do Estado.

Nomeadamente no que se refere à administração financeira do Estado, considera-se que o controle externo tem por titulares os parlamentos, aos quais cabe o controle político, e as

⁶ Silva (2004) utiliza os termos *a priori* e *a posteriori* para se referir aos controles prévios e posteriores, nessa ordem. O Tribunal de Contas, em seu Manual de Auditoria e de Procedimentos (1999, v. 1, p. 12), utiliza os termos *prévio*, *concomitante* e *sucessivo*.

entidades fiscalizadoras superiores, como as referenciadas no parágrafo anterior (tribunais de contas).

O **controle interno** é o poder exercido por uma empresa ou por um organismo público sobre si próprios. Consiste, segundo Esteves (2011), em uma autotutela que confere a quem o exerce a prerrogativa de verificar, acompanhar e avaliar a gestão a que se subordina. Castro (2009) denomina-o controle vertical ou ainda controle hierárquico.

2.3. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle interno, consoante a definição adotada pelo COSO⁷, “é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade” (COSO, 2013).

No âmbito da governação pública, Castro (2009) refere ser preciso acrescentar algumas premissas ao conceito de controle interno, haja vista as especificidades desse ramo da Administração, como a estrita observância do princípio da legalidade e a responsabilização dos agentes públicos pelos atos praticados. Para o autor, o controle interno na área pública “compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o património sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes”.

De tal sorte, tal controle reveste-se de um duplo objetivo: funcionar como um mecanismo de suporte ao gestor público e, ao mesmo tempo, como ferramenta de proteção e defesa do interesse público.

No mesmo sentido, a INTOSAI⁸, em suas diretrizes para a boa governança no setor público, define controle interno como um processo integral assumido pelas organizações para

⁷ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, entidade formada pela iniciativa de cinco organizações do setor privado com o objetivo de aprimorar a governança, os controles internos, a gestão de risco e o combate a fraudes no ambiente empresarial.

⁸ No Brasil, é tratada por Organização Internacional de Instituições Fiscalizadoras Superiores. Em Portugal, a designação é Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle.

enfrentar os riscos e fornecer garantias de que os seguintes objetivos são respeitados na prossecução de suas respetivas missões (INTOSAI GOV 9100)⁹:

1. execução das ações de maneira ética e com observância dos princípios da eficácia e eficiência;
2. cumprimento das leis, regulamentos e da obrigação de prestação de contas;
3. e salvaguarda dos recursos públicos quanto ao seu mau uso e administração.

Castro (2009) cita os dois fatores que considera preponderantes que levam uma entidade a se preocupar em estruturas seus controles internos: a responsabilidade dos administradores e o risco para o património da empresa ou entidade.

A seguir, serão apresentados alguns sistemas de controle interno no setor público, notadamente o sistema criado pela Comissão Europeia para a sua própria administração, bem como os modelos adotados pela República Portuguesa e pela República Federativa do Brasil.

2.3.1. CONTROLE INTERNO NA UNIÃO EUROPEIA

As reformas da administração pública nos países-membros da União Europeia têm provocado mudanças substanciais no ambiente de controle, seja na administração de cada Estado ou mesmo no nível da gestão comunitária, da qual se encarrega a Comissão Europeia (CE), o órgão executivo da UE. Contudo, faz-se necessário observar que, embora as grandes transformações impulsionadas pelas teorias gestionárias já ocorram desde a década de 1990, no âmbito do controle interno a evolução mais significativa tem-se dado nos últimos 17 anos.

Na primeira metade do ano 2000, a CE publicou o Livro Branco para a Reforma Administrativa, documento cujo escopo principal foi lançar o programa de reestruturação das atividades administrativas daquele órgão. Segundo Marques Neto (2010), foram quatro os pilares para a modernização e reforma da Comissão, consubstanciados em planos de ação, a saber:

⁹ Disponível em <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>

- I. Cultura de serviço
- II. Planificação e programação estratégica
- III. Política de pessoal
- IV. Gestão financeira, controle e auditoria, dividida em três grupos de medidas: a. definição das responsabilidades dos organizadores de pagamentos b. reforma da gestão financeira, de controle e da auditoria c. proteção dos interesses financeiros da Comunidade.

Bassedas (2004:118) refere que, dada a importância conferida ao controle como integrante do quarto pilar da reforma, pode-se atribuir à publicação do Livro Branco o nascimento do atual sistema de controle interno da Comissão Europeia.

Gielisse (2014) aponta várias razões para a reestruturação do sistema de controle dos países comunitários e da própria Comissão. Para o autor, para além das ações consignadas no Livro Branco, cujo objetivo terá sido a descentralização dos processos internos de gestão, há de se considerar também, como elementos propulsores de mudanças, as novas adesões de Estados em 2004, 2007 e 2013, a crescente preocupação com a gestão de riscos, a necessidade de redução do défice público causado pela crise financeira e a demanda crescente dos contribuintes por mais *accountability* e responsabilização dos agentes públicos.

No mesmo sentido, em seu *Compêndio dos Sistemas de Controle Interno dos Estados-membros* (2012)¹⁰, a CE considerou que a evolução dos componentes do controle interno público resultou da atenção que se tem dado à busca por melhor desempenho da administração pública na entrega de serviços aos cidadãos, o que inclui uma preocupação com a gestão de riscos, com a qualidade do que é colocado à disposição dos utentes e com o custo destes mesmos serviços. E como consequência direta de tal impulso modernizador, tem sido introduzidas, em todos os níveis de governo, normas internacionais de fiscalização e gestão de riscos, unidades de auditoria interna e, em alguns casos, inspeções financeiras.

Ainda segundo a Comissão, é possível perceber um aumento contínuo na independência funcional dos auditores internos nos últimos anos. Os programas anuais de auditoria e os relatórios deles resultantes, por sua vez, tem voltado o seu foco para a economia de gestão, a

¹⁰ Comissão Europeia (2012), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012*, Luxemburgo, Publications Office

eficiência e a eficácia e também para a qualidade da informação produzida no que diz respeito às ações dos governos.

2.3.1.1. OS PRINCIPAIS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO NOS ESTADOS-MEMBROS

A diversidade de países que compõem a União reflete-se também nas diferentes formas de organização dos respetivos sistemas de controle interno. Gielisse (2014) chama a atenção para três grandes modelos, cada qual com suas especificidades: o modelo nórdico, o modelo latino e o modelo híbrido.

O modelo nórdico, presente na Dinamarca, na Holanda, Suécia, Reino Unido e mais treze Estados-membros, corresponde a um sistema descentralizado de controle interno. Baseia-se na responsabilidade plena dos dirigentes pela gestão a eles imputada, de forma que são responsáveis por atingir todos os objetivos, financeiros e não-financeiros, da organização ou agência que comandam. Por tal razão, tais agentes públicos são igualmente responsáveis pela criação de controles internos operacionais para lidarem com os riscos inerentes à gestão e pela garantia de racionalização das ações com vistas à eficácia e à eficiência na prossecução do interesse público. Neste modelo, o auditor interno deve avaliar se os controles instituídos são suficientes e adequados para a governança da organização, o que inclui a gestão dos riscos. As avaliações feitas, bem como as recomendações que delas resultam, são informadas aos dirigentes por meio de relatórios.

O modelo latino é o sistema adotado pelo Luxemburgo, Espanha, Grécia e Itália. Caracteriza-se por um controle centralizado e com foco na atuação prévia (ou *ex ante*, ou *a priori*), função exercida por entidades centralizadas e externas ao órgão controlado, incluindo-se dentre elas os Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes. Não há, em tal sistema, uma atividade própria de auditoria interna, sendo o controle posterior, ou *ex post*, realizado por controladores ou inspetores responsáveis por dar a conformidade financeira. Ou seja, tais funcionários têm por dever funcional a verificação das transações financeiras e, por conseguinte, o controle dos fundos públicos.

Quanto ao modelo híbrido, verifica-se que é o sistema escolhido por Portugal, Bélgica e França. É referido por Gielisse (2014) como um modelo híbrido justamente por apresentar

características de centralização próprias do modelo latino, embora tenham sido feitos esforços de convergência ao modelo descentralizado típico do sistema nórdico. Como ilustração do que ora se afirma, pode-se referir a dinâmica dos controles em Portugal, em que há, por exemplo, a verificação prévia dos contratos pelo Tribunal de Contas (por meio do visto), e o controle da administração financeira do Estado por meio da Inspeção-Geral de Finanças (no nível estratégico). Além dessas instâncias, o Decreto-Lei 166/98, de 25 de junho¹¹, previu ainda outros dois níveis de controle: o operacional, no âmbito das unidades executoras de ações; e o setorial, na estrutura dos Ministérios e responsável pela *“verificação, acompanhamento e informação perspetivados preferentemente sobre a avaliação do controle operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região”* (DL 166/98, artigo 4º, 3).

A coexistência dos sistemas supracitados evidencia as diferenças no ambiente de controle interno dentro da União. Os regimes de prestação de contas, por exemplo, variam desde o centralizado, em que os relatórios anuais exprimem a gestão dos governos centrais como um todo, até o departamental, em que cada agência responde isoladamente pela respetiva gestão. Observa-se, ainda, que a prestação de contas em cada país revela o a predominância de um determinado tipo de gestão e de tradição orçamental. Isto é, enquanto alguns Estados têm sua atividade administrativa pautada pelo foco na conformidade jurídico-legal de seus atos, a que Gielisse (2014) refere como gestão voltada para os insumos, outros Estados organizam suas gestões de forma a cumprirem seus objetivos e utilizarem os recursos públicos da forma mais econômica, eficiente e eficaz possível (gestão orientada a resultados).

Quanto à auditoria interna, também não se verifica uma organização comum a todos os Estados e mesmo a cobertura varia de país para país. Em alguns dos membros da União, a auditoria interna está presente apenas no governo central ou atua de forma ainda muito incipiente nos âmbitos regional e local.

É de referir que, dados os diferentes modelos de atuação para o controle interno e a assunção deste como mecanismo indissociável da boa governança, a Comissão Europeia tem envidado esforços no sentido não só de aperfeiçoamento, como também de padronização do sistema de controle dos membros da União. Para tanto, estabeleceu-se a denominada “dimensão europeia” (Gielisse, 2014) para a organização do ambiente de controle interno público nos

¹¹ O DL n° 166/98, de 25 de junho, cria o Sistema de Controle Interno da administração financeira do Estado.

países-membros e naqueles candidatos ao acesso à organização. De tal sorte, fora desenvolvido o modelo de controle interno financeiro público (ou *PIFC – Public Internal Financial Control*) na gestão do orçamento comunitário.

O PIFC foi idealizado de forma a refletir os princípios internacionais de controle interno do COSO, entidade considerada referência mundial na elaboração de normas para a gestão de riscos, controles internos e combate à fraude.

Guijarro (2007) refere que o PIFC se propõe a ser um mecanismo de gestão capaz de proporcionar transparência, eficiência, eficácia, economia e segurança aos atos praticados por gestores públicos. Para a prossecução destes objetivos, o modelo pressupõe a obediência a três requisitos:

- a) *Accountability*, de forma que todos os administradores públicos sejam responsáveis pela prestação de contas das atividades aos seus cuidados (o que inclui, por exemplo, um adequado planeamento das ações a gestão dos riscos inerentes ao negócio);
- b) Auditoria interna funcionalmente independente, em que auditores internos promovam a avaliação dos controles internos implantados pelos gestores como vistas à identificação de falhas e oportunidades de melhorias. As unidades de auditoria interna devem atuar conforme o disposto no Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna, um conjunto de normas criadas pelo Instituto dos Auditores Internos (*The IIA – Insitute of Internal Auditors*) para o exercício da atividade;
- c) Unidade Central de Harmonização (em inglês, *Central Harmonization Unit*), a grande inovação do PIFC, segundo Gielisse (2014). Trata-se de uma instância capaz de estimular o desenvolvimento de controles nos organismos e supervisionar as unidades de auditoria interna descentralizadas. No documento intitulado *Welcome to the world of PIFC*, a Direção-Geral do Orçamento da Comissão Europeia expressa que, por ser responsável pela metodologia a ser empregada nas auditorias, sempre com base nas normas internacionais, a Unidade Central de Harmonização passa a ser fundamental para a implantação e para o desenvolvimento do PIFC.

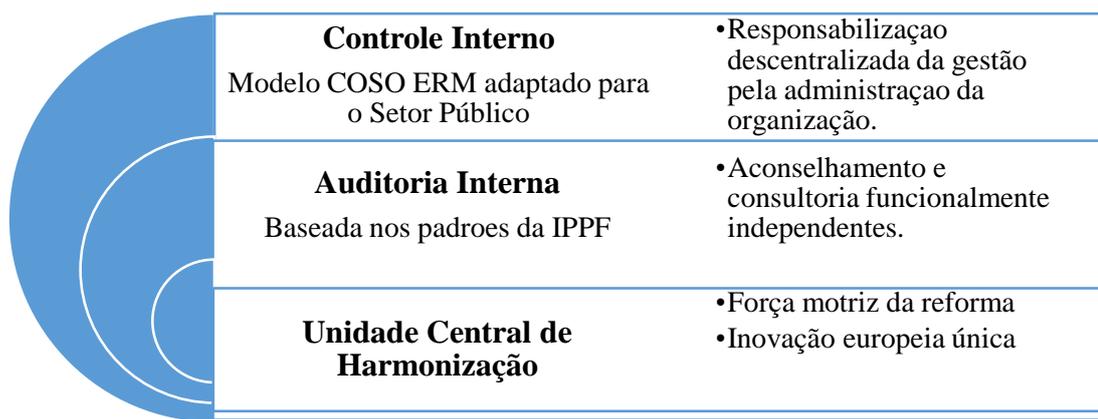


Figura 2.1 Modelo PIFC da União Europeia. Adaptado de Gielisse (2014)

Ressalta-se ainda que o PIFC, enquanto modelo comunitário de controle interno da administração pública, estabelece cinco camadas e três níveis de proteção do dinheiro público, a saber:

1. Nível das entidades/organismos

As unidades responsáveis pela execução orçamental devem adotar sistemas de gestão financeira e de controle (camada 1) e estruturar suas auditorias internas para que promovam a avaliação sistemática destes mesmos sistemas (camada 2).

2. Nível da Administração Central

Aos governos, no nível ministerial (estratégico), cabe a fiscalização centralizada do orçamento público (camada 3), o tratamento das denúncias e a investigação dos casos de fraude e irregularidades graves.

3. Nível nacional

Neste nível encontram-se as instituições fiscalizadoras superiores (camada 4), como o Tribunal de Contas, e o Poder Legislativo de cada país (camada 5), aos quais cabe a responsabilização dos agentes públicos por atos praticados.

Percebe-se, pelo exposto, que a função clássica de controle da gestão assume um lugar de destaque sob a ótica da governação multinível, em que os países cada vez mais se relacionam por meio de organizações supranacionais e sujeitos a regras comuns para temas que

transcendem seus espaços soberanos, como o comércio internacional, a gestão dos recursos naturais, o combate à corrupção e à fraude na relação público-privado.

Para Gielisse (2014), a profissionalização imposta ao controle financeiro interno público é fruto da exigência dos atores sociais cada vez mais organizados e ávidos por maior transparência e por mais *accountability* sobre a gestão não só dos dinheiros, mas também dos valores públicos.

2.3.2. CONTROLE INTERNO EM PORTUGAL

Desde a década de 1970 do século passado, quando ocorreu o processo de redemocratização do país, Portugal tem experimentado sucessivos défices orçamentais, caracterizados por uma despesa pública sempre superior à receita.

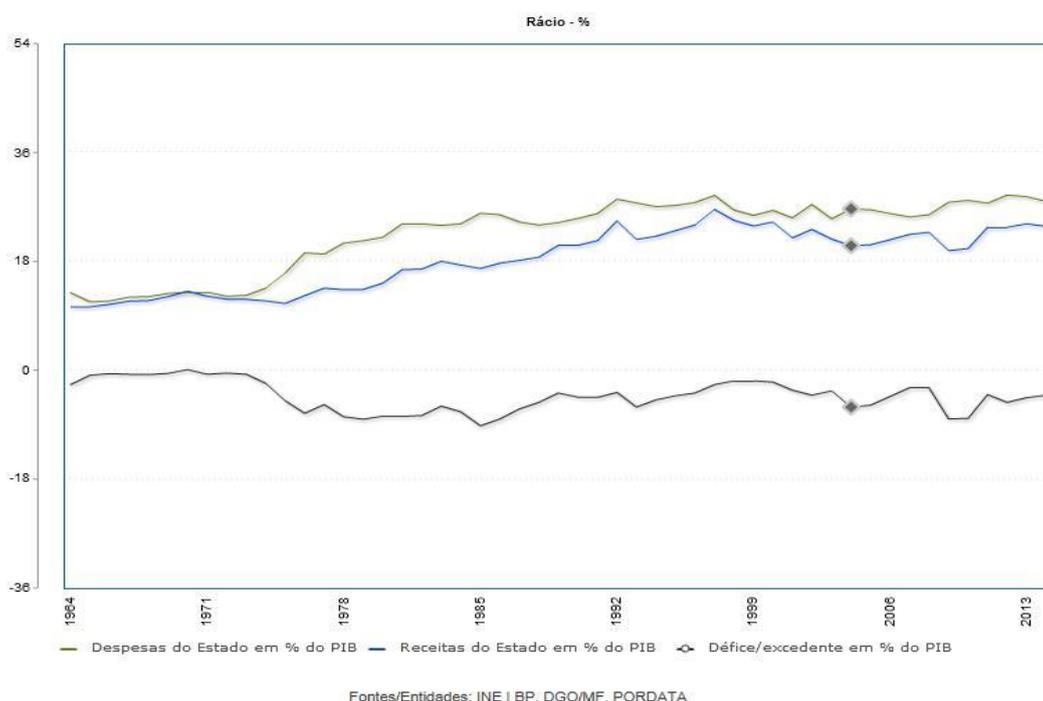


Figura 2.2 Portugal: evolução da despesas e receitas do Estado em relação ao PIB

Nesse contexto de desequilíbrio de contas, várias reformas foram intentadas no sentido de modernização da administração pública com vistas à correção da situação deficitária e à

sustentabilidade futura do próprio Estado. Importa referir, entretanto, três impulsos reformistas próprios da adoção dos princípios do *New Public Management* na governação portuguesa: a criação do Sistema Integrado de Gestão e Avaliação de Desempenho na Administração Pública (Siadap), o Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE) e o Plano de Redução e Melhoria da Administração Central do Estado (Premac).

O SIADAP foi criado no ano de 2004¹² como Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública. Constituía-se num instrumento estratégico para as reformas da administração pública e pode ser considerado inovador sobretudo por propugnar a gestão por objetivos e a orientação para os resultados, típicas do managerialismo. Dentre os objetivos que prosseguia, consignados no artigo 4º da Lei 10/2004, de 22 de março, destacam-se a busca da excelência na prestação de serviços, a cultura do mérito e consequente valorização de dirigentes, funcionários e agentes públicos e também o fortalecimento das competências de liderança e gestão no serviço público.

No ano de 2007, o SIADAP foi modificado e passou a se chamar Sistema Integrado de Gestão e Avaliação de Desempenho na Administração Pública. Além da denominação, também os objetivos do sistema foram revistos e passaram a ser os seguintes, expressamente dispostos no artigo 6º da Lei nº 66-B/2007, de 28 de dezembro:

- a. Contribuir para a melhoria da gestão da Administração Pública em razão das necessidades dos utilizadores e alinhar a atividade dos serviços com os objetivos das políticas públicas;
- b. Desenvolver e consolidar práticas de avaliação e autorregulação da Administração Pública;
- c. Identificar as necessidades de formação e desenvolvimento profissional adequadas à melhoria do desempenho dos serviços, dos dirigentes e dos trabalhadores;
- d. Promover a motivação e o desenvolvimento das competências e qualificações dos dirigentes e trabalhadores, favorecendo a formação ao longo da vida;
- e. Reconhecer e distinguir serviços, dirigentes e trabalhadores pelo seu desempenho e pelos resultados obtidos e estimulando o desenvolvimento de uma cultura de excelência e qualidade;

¹² Lei nº 10/2004, de 22 de março

- f. Melhorar a arquitetura de processos, gerando valor acrescentado para os utilizadores, numa ótica de tempo, custo e qualidade;
- g. Melhorar a prestação de informação e a transparência da ação dos serviços da Administração Pública;
- h. Apoiar o processo de decisões estratégicas através de informação relativa a resultados e custos, designadamente em matéria de pertinência da existência de serviços, das suas atribuições, organização e atividades.

Quanto ao PRACE, este foi criado no ano de 2006 e com o objetivo de modernizar a administração pública portuguesa. Segundo Costa (2012), o programa nasce num cenário de mudanças em que o Estado procurava tornar-se sustentável e também alinhar-se de vez à política económica europeia. Ainda segundo a autora, o programa revestiu-se, portanto, de um cariz transformador ao procurar analisar toda a estrutura organizacional da administração central do Estado para então adequá-la aos novos tempos. Nesse mesmo sentido, Madureira *et al.* (2013) afirmam que, pela primeira vez na história portuguesa, um programa preocupou-se com uma reforma de reestruturação que fosse transversal a toda a administração central. Para os autores, o PRACE ousou ao propor a racionalização das estruturas estatais, sejam elas da administração direta ou indiretas, em função da missão institucional de cada ministério e com atenção aos programas de governo.

No que concerne ao controle da atividade estatal, na vigência do PRACE as competências das inspeções-gerais dos ministérios foram alargadas, sobretudo quanto à fiscalização dos órgãos e entidades do Estado português. Consoante o que refere Costa (2012), as inspeções, para além do controle da legalidade, passaram a se debruçar também sobre as atividades de auditoria (notadamente a auditoria financeira, de sistemas e de desempenho) e sobre o controle do mérito na execução das ações de governo. Ou seja, as inspeções ganharam poderes que lhes permitiam olhar sistematicamente para a eficiência, a eficácia e a economia do gasto público.

Mais tarde, já sob o XIX Governo Constitucional, veio à luz um novo plano de modernização do Estado, o Plano de Redução e Melhoria da Administração Central - PREMAC. De acordo com aquele governo, a iniciativa anterior (PRACE) não alcançara seus objetivos fundamentais, pois fora incapaz de provocar uma diminuição dos organismos públicos. O documento que traz o programa de governo informa ainda que “*também não se*

concretizou o propósito do PRACE de aumentar os níveis de eficiência e a qualidade de serviço” (Programa do XIX Governo Constitucional, 2011:15).

Dado o novo contexto, o PREMAC teve como principais objetivos:

- a. A racionalização das despesas com a administração pública
- b. O aumento da eficiência administrativa e a redução dos custos
- c. A modernização das estruturas como exigência direta da era da sociedade da informação e do conhecimento
- d. A valorização dos funcionários públicos como responsáveis pela concretização das políticas públicas e pelo desempenho da Administração Pública.

A análise feita por Madureira *et. al.* (2013) evidencia uma diminuição sucessiva no tamanho do Estado desde 2006, quando iniciou o PRACE. Contudo, o enfoque de cada programa, segundo os pesquisadores, foi diferente. Enquanto no PRACE verificou-se uma expressiva diminuição das direções-gerais, no PREMAC atingiu-se mais a administração periférica. Numa perspetiva geral, a análise sustenta que o decréscimo no total de organismos públicos beira os 50%, embora verifique-se uma redução mais acentuada no PREMAC (36,7%).

Ainda sobre os efeitos dos planos de reestruturação, Madureira *et. al.* (2013) alertam que o enxugamento da administração periférica vai de encontro ao que se verifica em muitos países da União Europeia. Conforme explicam os autores, a administração periférica é constituída por entidades de perfil regional e por isso, noutros países europeus, a elas é atribuída a responsabilidade pela execução das políticas públicas. No caso português, salientam que “se tem vindo, aparentemente, a proceder a uma “reconcentração” da administração portuguesa” (Madureira *et. al.*, 2013: 73).

2.3.2.1. O ATUAL SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA AP (SCI)

As reformas da administração pública referidas no número 1 deste capítulo foram de carácter sistêmico. Ou seja, preocuparam-se com a modernização administrativa do setor público de forma global, o que implica dizer que o foco não se concentrou apenas na diminuição das estruturas do Estado, mas também na adequação da administração pública à nova realidade mundial.

Com o advento da era da informação e do conhecimento, verifica-se uma mudança de padrões na participação democrática e uma busca de protagonismo por parte dos cidadãos em detrimento da confiança plena nos seus representantes políticos. Corroborando o que ora se alega, Nino (2010) chama a atenção para a crescente demanda por mais transparência, acesso à informação e por mecanismos de participação popular na esfera da governação pública. A democracia representativa parece já não mais satisfazer os cidadãos, que procuram meios de contornar a ineficiência dos políticos em resolver os problemas sociais que se lhe impõem.

A parte positiva dessa demanda, ainda segundo Nino (2010), tem sido o reforço do controle nas organizações do setor público com o desenvolvimento de um ambiente de *accountability* capaz de conferir mais credibilidade aos programas e ações dos governos.

Em Portugal, a estruturação da função controle enquanto sistema de verificação, acompanhamento e informação das atividades da administração pública deu-se com a publicação do Decreto-Lei nº 166/1998, de 25 de junho. Por meio do referido diploma, o XIII Governo Constitucional instituiu o Sistema de Controle Interno da administração financeira do Estado.

Ressalta-se, todavia, que o controle da administração pública, em sentido amplo, já existia na realidade portuguesa desde tempos remotos, organizado em dois grandes ramos: o controle externo, a cargo da Assembleia da República (controle político) e do Tribunal de Contas (controle jurisdicional)¹³; e o controle interno confiado às inspeções-gerais como a IGF, criada em 1930 em substituição à anterior Inspeção da Fazenda Pública e do Corpo de Fiscalização Superior das Contribuições e Impostos.

O que faz o decreto-lei é, a bem da verdade, conferir um caráter orgânico ao controle interno (ou autocontrole) da gestão financeira do Estado, uma vez que, consoante o disposto em seu preâmbulo, a nova legislação visa consagrar “um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controle”.

¹³ Fachada (2014:36/37) arrola ainda o Tribunal de Contas Europeu como titular do controle externo jurisdicional nos assuntos de sua competência.

O quadro a seguir, constante do Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas (Volume I, 1999:25), reflete a organização do controle financeiro público em Portugal:

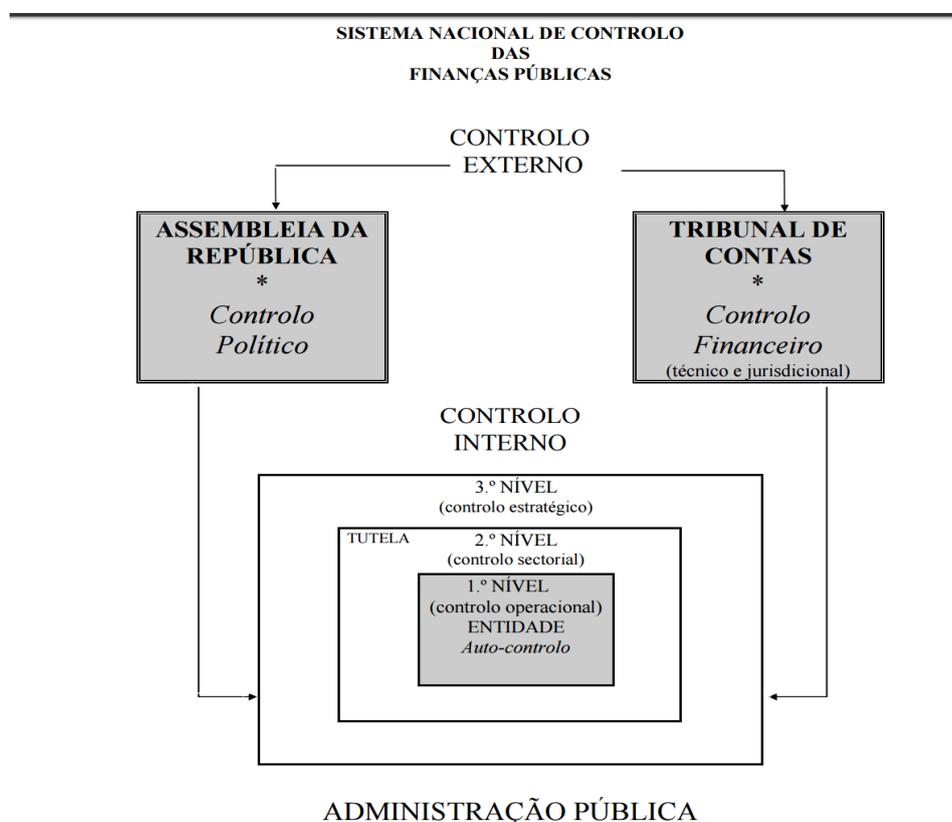


Figura 2.3 Portugal: SCI da administração financeira do Estado.

O SCI é composto pelas inspeções-gerais, pela Direção-Geral do Orçamento (DGO), o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IFGSS) e demais “órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno” (artigo 3º do DL 166/98).

Na prossecução de seu objetivo de acompanhamento e avaliação da gestão, atua nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e estrutura-se em três níveis de controlo: operacional, setorial e estratégico.

O controlo operacional é exercido no nível das unidades executoras de ações e concentra-se na verificação e acompanhamento das decisões dos respetivos órgãos de gestão.

Segundo Fachada (2014), o controlo operacional é o autocontrolo exercido pelos organismos sobre suas próprias ações.

O controle setorial é exercido por órgãos setoriais e regionais de controle interno. Preocupa-se com o acompanhamento e avaliação dos controles operacionais e com a adequação da gestão de cada organismo ou entidade aos planos globais dos ministérios ou regiões.

Por sua vez, o controle estratégico tem jurisdição sobre todos os demais níveis de controle, sendo, portanto, transversal a toda a administração financeira do Estado. E, para além dessa atividade de revisão sobre o controle operacional e o controle setorial, é também responsável pela verificação, acompanhamento e informação sobre a realização das metas consubstanciadas nos programas de governo, nas Grandes Opções do Plano e no Orçamento de Estado (número 4 do artigo 4º do DL 166/98).

O SCI comporta ainda o Conselho Coordenador, cuja função é garantir o funcionamento de todo o sistema. É presidido pelo Inspetor-Geral de Finanças e funciona junto do Ministério das Finanças, sendo membros natos do órgão colegiado todos os inspetores-gerais, o Diretor-Geral do Orçamento, o presidente do conselho diretivo do IGFSS e demais titulares de órgãos setoriais e regionais de controle interno. O Tribunal de Contas atua como observador no referido conselho.

Enquanto parte da teoria organizacional do Estado (Costa, 2012), o sistema tem sofrido constantes alterações no sentido de torná-lo cada vez mais orientado à garantia de melhor prestação de serviços aos cidadãos. Em outras palavras, o sistema de controle interno tem evoluído de um modelo tradicionalmente legalista e mais preocupado com os insumos (normas, regulamentos) para um sistema voltado aos resultados, isto é, ao impacto da atuação da AP na prossecução do interesse geral tutelado pelo Estado.

Uma clara evidência do que ora se refere está na própria dinâmica de atualização da norma sobre os orçamentos de Estado. Na primeira versão da LEO - Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 91/2001, de 20 de agosto), notadamente no que diz respeito ao controle da despesa pública, o artigo 58º, por exemplo, estabelecia tão-somente a auditoria externa aos controles internos exigidos pela própria lei, sendo suficiente que tal auditoria se realizasse a cada 8 anos. Tal disposição legal vigorou até o ano de 2011, quando passou a vigor a quinta alteração à lei. A partir daquele ano, passou-se a exigir que os controles internos dos serviços ou instituições responsáveis pela execução do Orçamento de Estado fossem submetidos a auditorias no âmbito do Sistema de Controle Interno da administração financeira do Estado.

A seguir, quadro comparativo entre a redação original e a última alteração do artigo que trata do controle da despesa pública:

Lei 91/2001 (Versão original)	Lei 91/2001 6ª atualização (Lei 52/2011, de 13 de outubro)
Artigo 58º	Artigo 62º (renumerado)
2 — O sistema e os procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento a que se refere o n.º 5 do artigo 55º devem ser sujeitos a auditoria externa, pelo menos de seis em seis anos, procurando assegurar o reforço do controle financeiro, com o objetivo de garantir o rigor na execução orçamental e evitar a má utilização dos dinheiros públicos.	2 — O sistema e os procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento a que se refere o n.º 5 do artigo 58º devem ser sujeitos a auditoria no quadro do funcionamento do Sistema de Controle Interno (SCI), à luz dos respetivos princípios de coordenação e tendo presentes os princípios de auditoria internacionalmente consagrados.

Quadro 2.1 Comparação entre versões da Lei 91/2001

Em 2015, após oito alterações, a lei 91/2001 foi revogada para dar lugar a um novo diploma, a Lei nº 151/2015, de 11 de setembro. O incipiente texto legal, cuja vigência plena se dará em setembro de 2018¹⁴, moderniza o processo orçamental e dá ainda maior destaque ao controle do Orçamento de Estado.

Para além das disposições acerca do controle e das responsabilidades, a atual norma trata explicitamente da transparência na execução orçamental, o que inclui o dever de informação por parte dos organismos ao Governo, ou deste ao Tribunal de Contas (controle jurisdicional) e à Assembleia da República (controle político) e também o dever de divulgação ao público em geral, “em formato acessível, a informação sobre os programas dos subsectores da administração central e da segurança social, os objetivos da política orçamental, os orçamentos e as contas do setor das administrações públicas, por subsector e entidade” (Lei nº 151/2015, Artigo 73º, 1).

¹⁴ A nova lei revoga a anterior, mas estabelece um período de transição de 3 anos, durante o qual alguns dispositivos continuarão vigentes. A seguir, o texto do artigo 8º sobre o assunto:

Artigo 8º

1 — ...

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, os artigos 3.º e 20.º a 76.º da Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada em anexo à presente lei, produzem efeitos três anos após a data da entrada em vigor da mesma.

A respeito do tema, Sarmiento (2015) sugere que a norma nascente tem influência direta da literatura internacional sobre gestão pública e teoria econômica, sobretudo as ideias defendidas por organismos como o Fundo Monetário Internacional e a OCDE. Ainda segundo o autor, verifica-se que a nova lei reflete não somente a linguagem jurídica, mas também as linguagens econômica e orçamental, o que faz com que o processo orçamental deixe de ser visto como um processo legislativo e seja visto “como um processo político com dimensão econômica e financeira” (Sarmiento, 2015:6).

Ainda quanto aos mecanismos de controle da execução orçamental, é de se referir o Conselho das Finanças Públicas, trazido a lume pela 5ª alteração à LEO¹⁵. Trata-se de uma pessoa coletiva de direito público, independente e com autonomia administrativa e financeira e dotada de património próprio cujo objeto é a fiscalização do cumprimento das regras orçamentais e da sustentabilidade das finanças públicas. O CFP tem como missão “proceder a uma avaliação independente sobre a consistência, cumprimento e sustentabilidade da política orçamental, promovendo a sua transparência, de modo a contribuir para a qualidade da democracia e das decisões de política econômica e para o reforço da credibilidade financeira do Estado”.

A respeito desse conselho, Fachada (2014) reporta a dificuldade em classificá-lo como estrutura pertencente a quaisquer dos dois ramos do controle público: externo ou interno. Ora, enquanto organismo independente e autônomo, assemelha-se mais aos órgãos do controle externo. Todavia, segundo Fachada (2014), o CFP não exerce o controle político e tampouco o controle jurisdicional que caracterizam o controle externo. Por essa razão, o autor inclina-se a classificá-lo como organismo de controle interno ao referir que, pelas suas características, o CFP funciona como um necessário mecanismo de avaliação do sistema de controle do Estado.

2.3.3. CONTROLE INTERNO NO BRASIL

Para os fins a que se propõe este estudo, tratar-se-á a seguir do controle interno no nível federal da administração pública brasileira, representado pelos órgãos e entidades da União. Para tanto,

¹⁵ O CFP foi criado pelo artigo 12.º-I da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto), aditado pelo artigo 3.º da Lei n.º 22/2011, de 20 de maio, que procedeu à 5.ª alteração legislativa do diploma.

faz-se necessário compreender a estrutura orgânica da República Federativa do Brasil¹⁶, um Estado composto (ou complexo), formado pela desagregação do Estado unitário em unidades administrativas menores, os Estados federados (Tavares, 2010).

Divide-se em três níveis de poder: o federal (União), o estadual (Estados e o Distrito Federal) e o municipal (municípios), cada qual com seus próprios poderes executivo, legislativo e Judiciário organizados. Aos municípios, contudo, não é conferida a administração da Justiça.

A União é a pessoa jurídica de direito público interno responsável pelo nível nacional da governação. Segundo Tavares (2010), a União é uma organização autónoma, própria e comum, com atribuições e competências bem definidas, típica dos Estados federais. Como tal, a União dispõe de um orçamento federal, autoridade orçamental própria (o Parlamento) e todo um sistema de administração financeira que contempla, inclusive, um órgão federal de controle externo, o Tribunal de Contas ou equivalente (Tavares, 2010).

É natural, nesse contexto, que a União desenvolva mecanismos de autocontrole dos seus atos de gestão, notadamente os financeiros, a que se tem convencionado denominar sistema de controle interno.

O quadro a seguir traz os três níveis de poder que caracterizam o Estado brasileiro e as instâncias representativas de cada um.

BRASIL				
	União	Estados	DF¹⁷	Municípios
Poder Executivo	Governo Federal	Governo Estadual	Governo Distrital	Governo municipal
Poder Legislativo	Bicameral ¹⁸ (Senado Federal e Câmara dos Deputados)	Assembleia Legislativa	Assembleia Distrital	Câmara de Vereadores
Poder Judiciário	Supremo Tribunal Federal, Tribunais Superiores, Justiça Federal de 1ª e 2ª instâncias	Justiça Estadual	Justiça Distrital	Não há

Quadro 2.1 Estrutura do Estado brasileiro

¹⁶ Nome oficial do país desde a reforma constitucional de 1967, em substituição à denominação anterior, que era República dos Estados Unidos do Brasil.

¹⁷ É formado pela capital federal, Brasília, e suas regiões administrativas.

2.3.3.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO

O controle da administração pública no Brasil tem relação direta com a gestão das contas públicas. Do período colonial até a república, sempre houve alguma forma de controle dos haveres e obrigações do Estado. Antes mesmo da transferência da Coroa Portuguesa para o Rio de Janeiro em 1808, já se verificavam ações relativas à arrecadação de dízimos (no regime das sesmarias), ao tombamento dos bens públicos e à prestação de contas dos provedores das Capitâneas Hereditárias (Araujo, 1993).

No início do período republicano, entretanto, pouco se pode dizer sobre o controle da função pública. A República Velha, como é conhecido o período de 1889 a 1930, foi caracterizada por um Estado policial e uma administração pública patrimonialista, e os controles conhecidos eram somente os que constavam do Código da Contabilidade Pública de 1922, notadamente sobre a execução orçamental (Silva e Macedo, 1998).

Importa referir que, não obstante a escassez de controles públicos, a primeira Constituição republicana já conferia ao Poder Legislativo a responsabilidade pela fiscalização das contas públicas, para a qual deveria contar com o auxílio do Tribunal de Contas¹⁹.

A partir da década de 1930, estabelece-se o Estado Novo e tem início uma nova fase da administração pública brasileira. O patrimonialismo perde espaço para a burocracia weberiana e seus princípios: impessoalidade, formalismo, profissionalização da função pública e hierarquia decisória. Silva e Macedo (1998) sustentam que o interesse público e o controle apriorístico (ou prévio) passam a ser preponderantes.

É nesse contexto que o Tribunal de Contas da União assume o controle administrativo da ação governamental, prerrogativa exercida por meio do registro prévio dos atos de execução orçamental. Por força da Constituição, todos os contratos (e até mesmo as notas de empenho) deveriam ser submetidos ao tribunal para registro, sob pena de restarem nulos²⁰. Assim, os

¹⁸ No parlamento brasileiro, composto por duas câmaras, o Senado Federal representa os Estados e a Câmara dos Deputados representa o povo. A quantidade de senadores é equitativa, sendo 3 representantes por Estado. O número de deputados de cada ente federativo é proporcional às suas populações.

¹⁹ Criado pela constituição republicana de 1891 e efetivamente instalado dois anos depois.

²⁰ Assim dispunha o artigo 77º da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1946:

únicos controles concentrados no âmbito interno da Administração eram os de natureza contábil, sob a tutela do Ministério da Fazenda (Castro, 2009).

O poder-dever do TCU como titular do controle prévio perdurou até 1967, quando uma nova alteração constitucional desincumbiu a corte de conferir o visto aos atos de gestão financeira do Poder Executivo Federal (Araujo, 1993; Tavares, 1998 e Castro, 2009).

Antes, porém, foram lançadas as bases para que se efetivasse a transferência do controle prévio para a alçada da própria administração, o que de facto ocorreu com a vigência da Lei 4.320/64. A referida lei ordinária estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e inovou no ordenamento jurídico nacional ao segregar de forma explícita os controles externo e interno da execução orçamental. O tema “controle interno” surge pela primeira vez no ordenamento jurídico nacional e, de acordo com o referido por Castro (2009), a nova legislação muda o foco do controle da administração pública, voltando-o para sua função original, qual seja “dar consistência às informações e garantia da segurança aos gestores, através do controle administrativo e contábil” (Castro, 2009: 97). Para tanto, definiu a lei que o controle interno deveria ser exercido em todos os estágios da gestão: prévio, concomitante e sucessivo.

Ainda como consequência direta da promulgação de uma nova carta constitucional em 1967, o regime militar autoritário promoveu mais uma reforma administrativa do Estado brasileiro. O objetivo, então, era conferir à administração pública um caráter mais gestionário, tendo por princípios o planejamento, a coordenação, a descentralização, a delegação de competências e o controle²¹. Para tanto, o foco do controle deixa de ser negativo e passa a ser positivo (Castro, 2009). Ou seja, há uma mudança na filosofia do controle enquanto fiscalização

I. ...

II. ...

III. ...

§ 1º - Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional.

§ 2º - Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste.

²¹ Conforme o texto do artigo 6º do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

e repressão para um controle voltado à assessoria dos dirigentes públicos na prossecução dos resultados planejados para as respectivas gestões.

A reforma administrativa também promoveu a fixação de regras claras para o controle interno, como a racionalização das ações e a observância do princípio da economicidade nos atos de gestão, além da eliminação de controles desnecessários ou mais onerosos do que o risco (Castro, 2009). Nessa época, foram criadas as inspetorias gerais de finanças nos Ministérios, subordinadas à Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda como órgão central do sistema de controle interno.

Mais tarde, já no final da década de 1970, uma grave crise econômica fez girar novamente a roda das reformas administrativas e, na ânsia de maior controle sobre os gastos do governo, o sistema de controle interno foi transferido do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento. As inspetorias de finanças foram transformadas em unidades de controle interno setoriais (CISSET) e deixaram de realizar auditorias, cuja competência passou a ser exclusiva de um novo órgão central de controle interno: a SECIN – Secretaria Central de Controle Interno.

Também nesse período final da ditadura militar, foi criado um órgão para o controle das empresas estatais, a Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST). Na altura, percebeu-se que a descentralização da gestão pública sem a devida estruturação de um sistema de tutela havia tornado incontrolável o setor empresarial do Estado brasileiro, responsável por 49% do patrimônio líquido do conjunto de empresas nacionais, sendo dominante em 14 dos 20 setores da economia (Castro, 2009).

Em 1985, após 21 anos sob regime militar autoritário, tem início um processo de redemocratização do país que ensejou, além de mudanças no campo político, alterações na estrutura da administração pública, notadamente na organização das finanças e do controle. Ainda naquele ano, a Secretaria de Central de Controle Interno foi transferida para o Ministério da Fazenda, sendo extinta um ano depois aquando da criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Silva e Macedo (1998) referem que a criação da STN foi parte integrante de um amplo processo de reestruturação dos sistemas de administração financeira, contabilidade, auditoria e programação financeira, culminando na formação de um só grande sistema, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O novo sistema representou uma nova guinada nas finalidades do controle interno em relação à sistemática anterior. A atividade de auditoria, por exemplo, que havia sido centralizada no órgão central, foi novamente conferida às CISET, órgãos setoriais subordinados aos Ministérios. Por outro lado, a execução da contabilidade foi retirada destas unidades setoriais e concentrada na STN.

A análise da cronologia apresentada aponta para o facto de que, desde o Código de Contabilidade de 1922 até a estruturação do SCI no final dos anos 80 do século passado, o controle interno da administração pública brasileira desenvolveu-se muito próximo à contabilidade e aos dirigentes, assumindo, portanto, um carácter mais formal e preocupando-se, sobretudo, com a legalidade dos atos praticados.

Essa característica começou a ser alterada, entretanto, com a carta constitucional de 1988, a chamada Constituição cidadã. A lei maior da Nova República (o período que se inaugura com a queda da ditadura) foi promulgada num contexto em que urgia a afirmação de princípios democráticos e de cidadania e a reintegração do Brasil ao cenário mundial, após anos de isolamento. Para tanto, fazia-se necessária uma redução de custos com a máquina pública e uma atenção especial à eficiência da ação do Estado. É o período das reformas neoliberais e da propagação das ideias do *New Public Management* no ambiente da governação.

Quanto ao controle interno, a Constituição Federal expressamente determinou a manutenção de sistema de controle interno em cada um dos poderes da União, cuja finalidade, consoante o texto do artigo 74 daquele documento, deveria ser:

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.

Tradicionalmente ligado às finanças e à contabilidade, o controle interno assume, logo, um cariz mais avaliativo, voltado para o desempenho da administração. Castro (2009) atribui tal mudança de foco ao facto de que a nova Constituição terá sido pensada para um sistema

parlamentarista de governo, em que, segundo o autor, “é de interesse do legislativo acompanhar o executivo em suas políticas e ações” (Castro, 2009:115)²².

Ora, no que se refere à gestão orçamental, financeira e patrimonial, o primeiro decênio após a redemocratização foi marcado pela consolidação do controle financeiro. De 1986 a 1994, como consequência da estruturação da Secretaria do Tesouro Nacional, foram implantados, por exemplo, um sistema de dados único para a administração financeira, o SIAFI, bem como a conta única do Tesouro (Castro, 2009).

É de referir, contudo, que paralelamente aos avanços na administração das finanças, no campo político o Brasil vivia um momento delicado para a sua incipiente democracia. Em 1992, o primeiro presidente eleito por voto direto renuncia ao cargo em decorrência da declaração de seu impedimento pela Câmara dos Deputados e a seguir a uma vaga de escândalos de corrupção.

Os acontecimentos políticos provocaram alterações na orientação dos controles públicos. Castro (2009) refere que, no cenário conturbado da época, o controle positivo (sobre os atos de gestão) deu lugar ao controle negativo (sobre as pessoas) por meio de uma intensa atividade legislativa voltada para a produção de leis de enfrentamento à improbidade administrativa, além de regras rígidas para as contratações públicas, por exemplo.

No que concerne ao controle externo, em 1992 foi sancionada a lei orgânica do Tribunal de Contas da União, conferindo àquela corte o dever de avaliar, julgar e punir os administradores de bens e dinheiros públicos, responsabilizando-os pelos atos de gestão praticados.

Quanto ao controle interno, a Secretaria do Tesouro Nacional foi desmembrada em duas áreas. As atividades de auditoria, que antes integram as atribuições da STN, foram transferidas para uma Secretaria Federal de Controle, a SFC. De tal sorte, o SCI do Poder Executivo Federal passou a ser formado pela STN, a SFC, os órgãos setoriais de controle interno dos ministérios militares, da Presidência da República e do Ministério das Relações Exteriores. E, de forma a integrar as ações das duas secretarias, foi criado também um conselho consultivo o sistema de controle interno (Castro, 2009).

²² A Constituição previu a realização de uma consulta pública, sob a forma de plebiscito, para a definição do regime (monárquico ou republicano) e do sistema de governo (presidencialismo ou parlamentarismo). Em 21 de abril de 1993, o povo brasileiro optou por manter a estrutura existente desde 1889, ou seja, o Estado continuou a ser uma república federativa presidencialista.

O referido conselho tinha por atribuições: a promoção da integração ente as secretarias integrantes do SCI; a edição de normas afeitas às duas áreas (administração financeira e auditoria) e a distribuição dos recursos humanos no âmbito do sistema.

Em meados de 1999, uma reedição da medida provisória que tratava do sistema de controle interno atribuiu à SFC a responsabilidade de órgão central do mesmo, separando-o definitivamente do sistema de administração financeira e contabilidade que continuou a cargo da STN. Tal configuração do SCI permaneceu até o ano de 2002, quando, finalmente, o SCI foi estruturado de forma a operar conforme o foco que lhe foi dado pela Constituição de 1988.

2.3.3.2. O ATUAL SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

O atual Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é fruto da Lei 10.180/01, de 6 de fevereiro, tratou de organizar em sistemas distintos as atividades de planejamento e de orçamento, de administração financeira, de contabilidade e de controle interno federais.

Num primeiro momento, o SCI continuou a ter a SFC como órgão central, além dos órgãos setoriais do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil²³. Contudo, um ano depois, por recomendação do Tribunal de Contas, a SFC foi transferida do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República. Segundo o TCU²⁴, o reposicionamento da SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, prestigiaria o aumento na independência funcional daquela secretaria, dando-lhe maior eficiência no desempenho das competências que lhe foram impostas pela Constituição Federal.

Em 2003, o controle interno sofre mais uma guinada e tem seu foco ampliado. Com a criação da SFC e até o início da vigência da Lei 10.180/01, o SCI estava organizado como se

²³ A Casa Civil é o órgão com status ministerial incumbido do assessoramento direto ao Presidente da República. Tem atribuições análogas, ressalvada a diferença de sistemas de governo (presidencialismo e parlamentarismo), às do atual Ministério da Presidência e da Modernização Administrativa do XXI Governo Constitucional de Portugal.

²⁴ Consoante o item 8.3 da Decisão nº 507/2001 do Plenário do TCU.

fosse uma auditoria interna do governo, concentrado na melhoria da gestão governamental (Castro, 2009). Todavia, durante a presidência Lula da Silva, o foco do controle interno passou a ser, ainda segundo Castro (2009), o combate à corrupção.

O órgão central do SCI passa a ser a Controladoria-Geral da União – CGU, com a competência de assistir o Presidente da República nos assuntos relacionados à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da administração pública.

Quanto às finalidades, o SCI continua orientado pelas disposições constitucionais, devendo²⁵:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, para comprovar a conformidade de sua execução;

II – Avaliar a execução dos programas de governo, para aferir o grau de atingimento das metas e o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;

III – Avaliar a execução dos orçamentos da União, para verificar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidos na legislação pertinente;

IV - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades do Poder Executivo Federal;

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

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

O apoio ao controle externo consiste no fornecimento de informações e resultados das ações do Sistema de Controle Interno.

A SFC continuou a existir, entretanto, como parte-integrante da estrutura da CGU, ao lado da Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), da Ouvidoria-Geral da

²⁵ Vide art. 74 da Constituição Federal, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm, combinado com os artigos 2º e 3º do Decreto 3.591/00, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm

União (OGU) e da Corregedoria-Geral da União. Por determinação legal, desempenha as funções operacionais de competência da CGU, além das atividades de controle interno de todos os órgãos da administração direta e entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, excluídos aqueles que estão sujeitos aos órgãos setoriais.

Na prossecução de seus objetivos, a CGU e os órgãos setoriais do SCI utilizam, como técnicas de trabalho, a fiscalização e a auditoria.

A fiscalização visa comprovar a eficácia na execução dos programas de governo, de forma a verificar se seus objetos correspondem às especificações previamente estabelecidas, se atendem às necessidades para as quais foram definidos e se guardam coerência com as condições e características pretendidas²⁶. Além disso, a técnica de fiscalização procura averiguar a eficiência dos mecanismos de controle das ações.

A técnica de auditoria, por sua vez, é utilizada na avaliação da gestão pública. Ou seja, procura examinar os processos e resultados da ação governamental, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

²⁶ Vide artigo 4º, parágrafo 2º do Decreto 3.591/00, de 6 de setembro, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm

CAPÍTULO III - A AUDITORIA INTERNA

3.1. CONCEITO DE AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é um mecanismo de controle que visa avaliar e revisar os demais controles internos administrativos de uma organização (Castro, 200). O Instituto dos Auditores Internos (*The IIA*, em inglês), entidade representativa da atividade no nível global, define a auditoria interna como “uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.”²⁷.

A INTOSAI, a corroborar a definição apresentada, conceitua a auditoria interna no setor público como um processo sistemático e objetivo de obtenção e avaliação de evidência capaz de determinar se a informação ou as condições reais de determinado objeto estão de acordo com os critérios estabelecidos²⁸.

No âmbito do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal brasileiro, a auditoria é “o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal”²⁹ (Instrução Normativa SFC nº 01/2001, p. 32). Segundo o referido manual, a auditoria é uma técnica importante de controle do Estado, atuando em duas frentes de batalha: na correção dos desvios, erros e falhas operacionais também na prevenção e mitigação de riscos e circunstâncias adversas.

²⁷ http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF_descricao.html

²⁸ O conceito é apresentado no item 18 da norma ISSAI 100, que trata dos princípios de auditoria aplicados ao setor público.

²⁹ <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>

3.2. A AUDITORIA NO SCI BRASILEIRO

O SCI da administração central brasileira vale-se de um conjunto de processos que viabilizam a prossecução dos objetivos já citados no item 2.3.3.2 deste capítulo. Tais processos são executados por meio de duas técnicas principais: a fiscalização e a auditoria.

A fiscalização, consoante disposição normativa, visa comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e se é coerente com as condições e características pretendidas (I.N. SFC nº 01/2001:37). É a técnica que acompanha a realização do ato, pelo que se diz ser concomitante (Castro, 2009). Seu objetivo final é garantir a execução de determinada ação administrativa.

Por outro lado, a auditoria é um tipo de controle subsequente. Ou seja, é posterior ao ato praticado e tem por objetivo avaliar a eficácia e a eficiência da ação governamental (Castro, 2009). Visa, portanto, corrigir os erros, os desperdícios de recursos públicos, a improbidade, a negligência e a omissão na prática dos atos de gestão.

São as seguintes as atividades atendidas pelo SCI por meio da auditoria:

1. Avaliação sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados, inclusive nos projetos de cooperação técnica junto a organismos internacionais e multilaterais de crédito;
2. Apuração sobre os atos presumidamente ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais;
3. Verificação dos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
4. Exame sobre a regularidade e avaliação quanto a eficiência e eficácia da gestão dos programas e dos resultados alcançados nas ações de governo;
5. Subsídio para o aperfeiçoamento dos procedimentos de gestão e dos controles internos administrativos dos órgãos e entidades da administração pública federal.

3.2.1. FINALIDADE DA AUDITORIA NO SCI

A finalidade básica da auditoria no setor público é, de acordo com a Constituição da República (1988) brasileira, 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 (CR/1988, artigo 74, inciso II).

No âmbito do SCI, às gestões mencionadas acrescentam-se as gestões operacional, contábil e finalística dos órgãos e entidades públicos. Castro (2009) refere que, dado o caráter de assessoramento de reveste a auditoria interna, suas finalidades básicas devem ser:

1. Avaliar os controles internos quanto à sua funcionalidade e adequação;
2. Assegurar o cumprimento da legislação externa e das regras estabelecidas pela alta administração;
3. Confirmar a exatidão das informações produzidas e se terão sido extraídas de fontes oficiais (como os sistemas de gestão);
4. Verificar a execução das metas de governo e confirmar se os resultados esperados estarão a ser atingidos;
5. Assessorar os dirigentes no relacionamento com os órgãos de controle externo.

3.2.2. OS TIPOS DE AUDITORIA NO SCI

Classificam-se em seis tipos distintos as auditorias executadas no SCI, a seguir apresentados:

1. Auditoria de avaliação da gestão: tem por objetivo certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, o uso correto de dinheiros e bens da União ou a ela confiados. Segundo o manual do

SCI, compreende, dentre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos. (I.N. SFC 01/2001:33)

2. Auditoria de acompanhamento da gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional. (I.N. SFC 01/2001:33)
3. Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras. (I.N. SFC 01/2001:33)
4. Auditoria operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo

desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados. (I.N. SFC 01/2001:33)

5. Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos não inseridos em outras classes de atividades. (I.N. SFC 01/2001:33)

3.2.3. AS TÉCNICAS DE AUDITORIA

Segundo o manual de controle interno (I.N. SFC 01/2001, p. 35), uma técnica de auditoria é um conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o auditor para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

Castro (2009) alerta para a necessidade de se observar a finalidade específica de cada técnica, de forma a que se evite a aplicação de procedimentos inadequados ou a execução de exames desnecessários que resultem em desperdício de tempo.

Os tipos básicos de técnicas e as respectivas definições, ainda conforme a instrução normativa, são:

1. Indagação Escrita ou Oral - uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade/entidade auditada, para a obtenção de dados e informações.
2. Análise Documental - exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos.
3. Conferência de Cálculos - revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.

4. Confirmação Externa – verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.
5. Exame dos Registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.
6. Correlação das Informações Obtidas - cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência.
7. Inspeção Física - exame usado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis.
8. Observação das Atividades e Condições – verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são: a) a identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; e d) avaliação e conclusão.
9. Corte das Operações ou “*Cut-Off*” - corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento-chave de um processo.
10. Rastreamento - investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado (I.N. SFC 01/2001, pp. 35-36)

3.3. A AI NA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA DO ESTADO

A administração indireta do Estado brasileiro, em todos os níveis de governo (federal, estadual ou municipal) é representada por quatro tipos de entidades: as autarquias, as fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Como características comuns, todas elas apresentam personalidade jurídica, patrimônio próprio e são tuteladas por algum órgão da administração direta. No domínio da União, o poder de tutela é exercido pelos ministérios responsáveis pela área de atuação de cada entidade.

É de referir que as autarquias no Estado brasileiro são divisões administrativas, pelo que são denominadas autarquias institucionais. Ou seja, são entidades descentralizadas criadas para executar funções próprias e típicas de Estado, despidas de caráter econômico. Não se confundem com as autarquias territoriais existentes em países como Portugal. Essas são unidades geográficas típicas de Estados unitários e configuram-se como “pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respectivos habitantes” (Freitas do Amaral, 1998:418). Enquanto essas pertencem à administração autônoma³⁰, aquelas estão inseridas na administração indireta. Em ambos os casos, porém, o poder central mantém a prerrogativa da tutela sobre elas.

De volta ao contexto da auditoria interna, tem-se que a normatização do SCI pelo decreto presidencial nº 3591/2000, de 6 de setembro, forçou todas entidades da administração indireta federal a criarem, nas respectivas estruturas organizacionais, unidades de auditoria cujo desempenho deverá ser objeto de avaliação do órgão central do sistema.

É de ressaltar que as unidades de auditoria interna da administração indireta não integram formalmente o SCI, haja vista não constarem do artigo 22 da Lei nº 10.180/2001, de 6 de fevereiro, já citada anteriormente e que é a norma regulamentar do SCI. Todavia,

³⁰ Freitas do Amaral (1998:419) sustenta tal entendimento, mas adverte que a regra comporta exceções.

estas unidades estão sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica dos órgãos do SCI e suas atividades devem guardar similitude àquelas exercidas pelo SCI.

As finalidades básicas previstas para essas unidades de auditoria interna são:

1. fortalecer a gestão;
2. racionalizar as ações de controle;
3. prestar apoio aos órgãos do SCI.

A primeira finalidade consiste na agregação de valor à gestão dos administradores públicos, de forma a contribuir para o alcance das metas anuais previstas, a regular execução dos programas orçamentais, além da comprovação da legalidade e a avaliação do resultado de suas ações quanto à economicidade, eficácia e eficiência.

A racionalização das ações de controle procura evitar o retrabalho, ou seja, tem por objetivo evitar que as auditorias sejam feitas em duplicidade pelos órgãos que integram o SCI. De tal sorte, otimizam-se os recursos disponíveis, sejam eles materiais ou humanos.

O apoio ao sistema de controle interno consiste no fornecimento de informações regulares e periódicas sobre os trabalhos executados, além do atendimento a demandas dos órgãos central e regional.

No próximo capítulo, já a preparar a conclusão do presente trabalho, será exposto o estudo feito sobre as unidades de auditoria interna das instituições vinculadas ao Ministério da Educação brasileiro, notadamente aquelas sob a forma de autarquias educacionais (universidades e instituições federais de educação básica, técnica e tecnológica). Para tanto, buscar-se-á delinear o perfil organizacional destas unidades, à luz dos princípios e das normas nacionais e internacionais que balizam a matéria, numa tentativa de concluir se há efetividade de atuação no que concerne às finalidades básicas para as quais foram criadas.

CAPÍTULO IV - A AUDITORIA INTERNA NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS

Toda entidade do setor público deve contar com uma auditoria interna capaz de lhe fornecer avaliações sistemáticas sobre as ações que executa, de forma que prevaleça, sobre qualquer outro, o interesse público. De tal sorte, uma unidade de auditoria interna, para ser considerada efetiva, deve ser capaz de interferir positivamente na estrutura de governança de um órgão ou entidade, de maneira que suas ações possam ser acompanhadas e fiscalizadas pelo público em geral (The IIA, 2012). Isto significa dizer que a auditoria interna tem por finalidade agregar valor à gestão, sobretudo ao auxiliar no incremento da capacidade de resposta dos dirigentes às necessidades dos cidadãos.

Na prossecução do objetivo geral proposto, procedeu-se a uma investigação direcionada a um universo de 103 instituições federais de ensino brasileiras, das quais 40 são institutos federais de educação, ciência e tecnologia (37 institutos, 2 centros federais e o Colégio Pedro II) e 63 universidades, distribuídos por todas as regiões e Estados da federação.

Os oito objetivos específicos da pesquisa constaram de um inquérito por questionário elaborado por meio da ferramenta *Google Formulários*. A distribuição do mesmo deu-se por correio eletrônico aos auditores e chefes de auditoria das entidades que compõem o universo da pesquisa.

Nas páginas seguintes, apresentam-se os dados obtidos e sua interpretação, com vistas a uma conclusão sobre a efetividade de atuação das UAI. Optou-se pela apresentação em três partes distintas, embora complementares: a primeira traz o perfil individual dos respondentes e a caracterização das entidades em que exercem funções. Na segunda parte, são mostradas as respostas para cada um dos oito objetivos específicos prosseguidos. Por derradeiro, terão lugar a análise desses dados e uma conclusão para o trabalho feito.

Responderam ao inquérito 97 auditores de 52 diferentes instituições. As respostas, portanto, são representativas de 50,48% das autarquias culturais responsáveis pela oferta educacional nos níveis básico, técnico, tecnológico e superior da União brasileira.

4.1. PERFIL INDIVIDUAL DOS RESPONDENTES E CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS DAS RESPETIVAS ENTIDADES

Neste ponto é mostrada a caracterização da população inquirida e das respetivas entidades públicas em que exercem funções, conforme os dados coletados e constantes das categorias a seguir:

4.1.1. PERFIL DOS RESPONDENTES

O questionário foi elaborado por meio da ferramenta *Google Formulários* e disponibilizado a auditores internos dos 40 institutos e 63 universidades federais brasileiras através de email. Ao lado de cada tópico inquirido, apresenta-se a quantidade de respondentes seguida de gráficos explicativos.

Género (97 respostas)

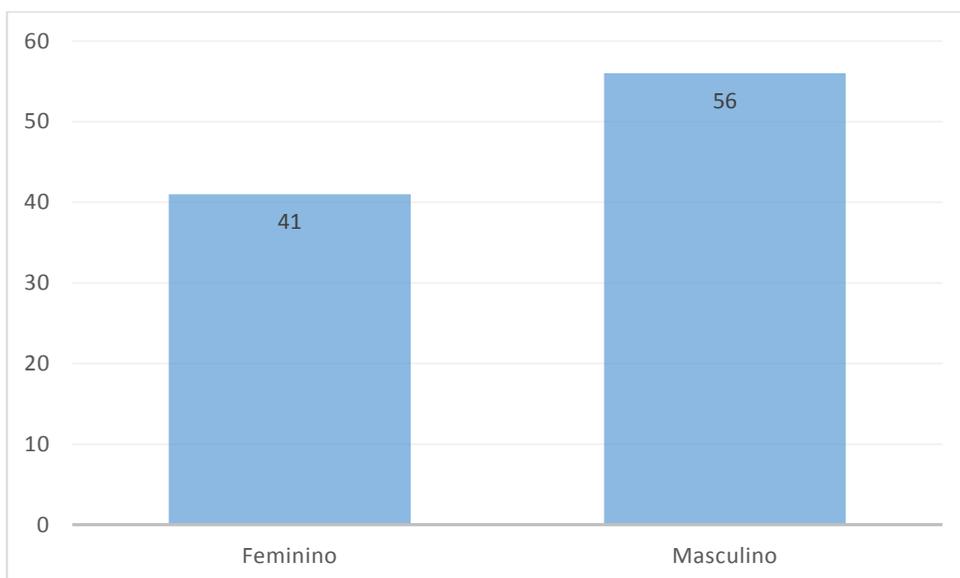


Figura 4.1 Género dos participantes

57,7% dos respondentes disseram pertencer ao gênero masculino e 42,3% são do gênero feminino.

Faixa etária (97 respostas)

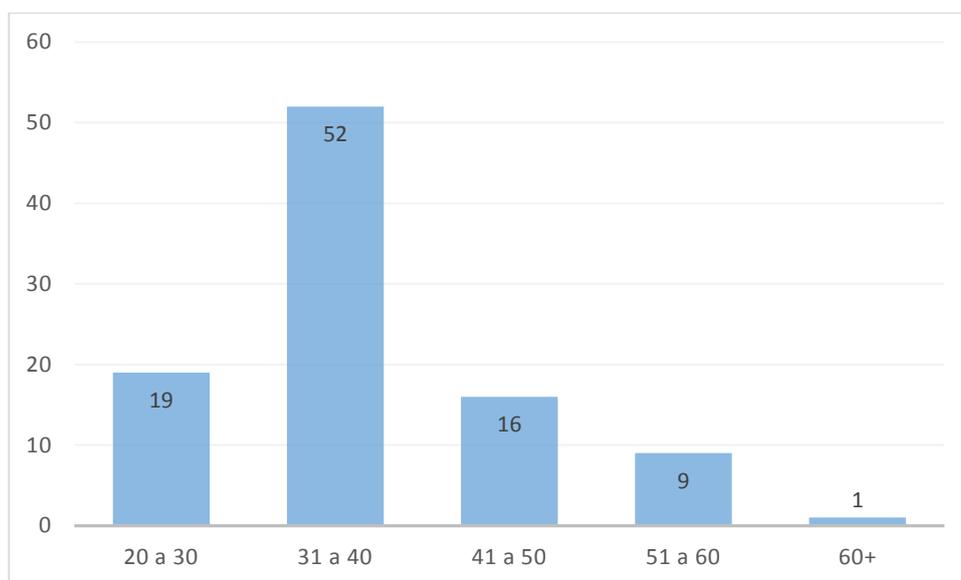


Figura 4.2 Faixa etária dos participantes

53,6% dos respondentes têm 31 e 40 anos de idade; 19,6% tem entre 20 e 30 anos; 16,5% estão entre os 41 e os 50 anos e 10,3% têm mais de 51 anos.

Formação principal (96 respostas)

A legislação brasileira estabelece, para o cargo de auditor das instituições federais de ensino, a formação superior em Economia, Direito ou Ciências Contábeis. Todavia, não se exige que a atividade de auditoria interna seja exercida única e exclusivamente por ocupantes do cargo de auditor, bastando a designação formal de qualquer servidor público para a função. E há ainda casos em que os concursos públicos para contratação de auditores ampliaram as formações possíveis de forma a incluir os administradores. Nos gráficos a seguir, é possível identificar as variadas formações básicas dos profissionais de auditoria interna:

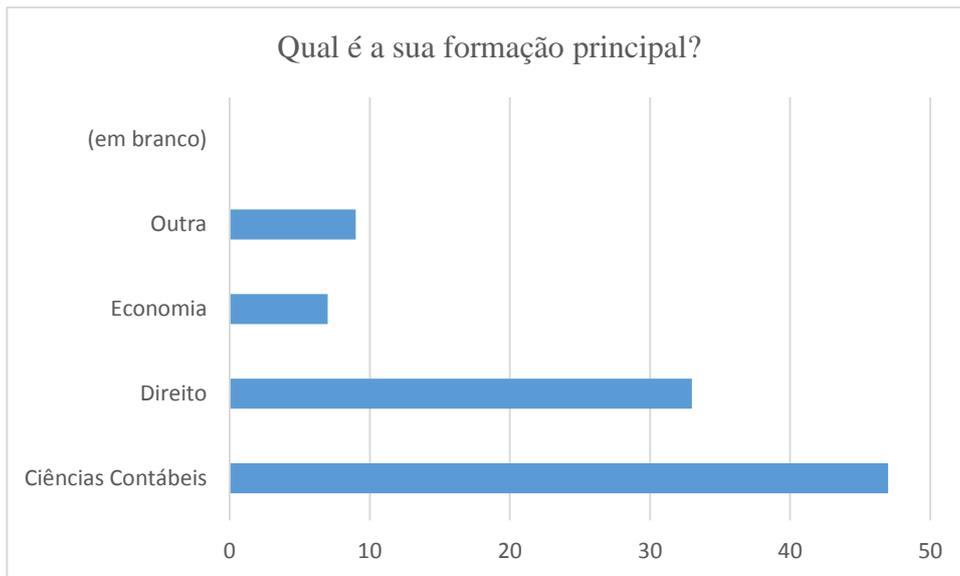


Figura 4.3 Formação básica

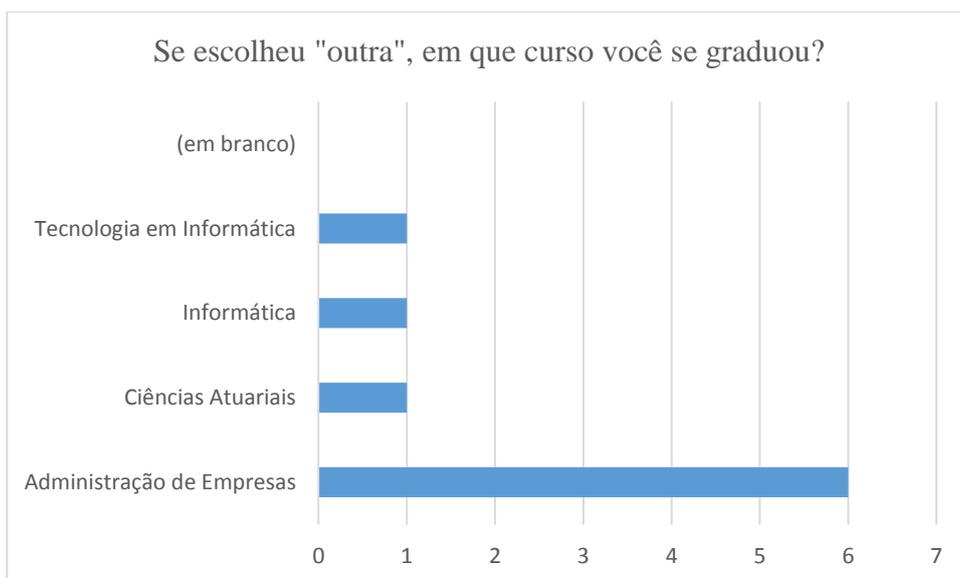


Figura 4.4 Formação básica "outra"

Estudos pós-graduados (97 respostas)

Quanto a formação complementar, 91,8% dos respondentes possuem formação complementar e 8,2% só possuem formação superior básica (bacharelado ou licenciatura).

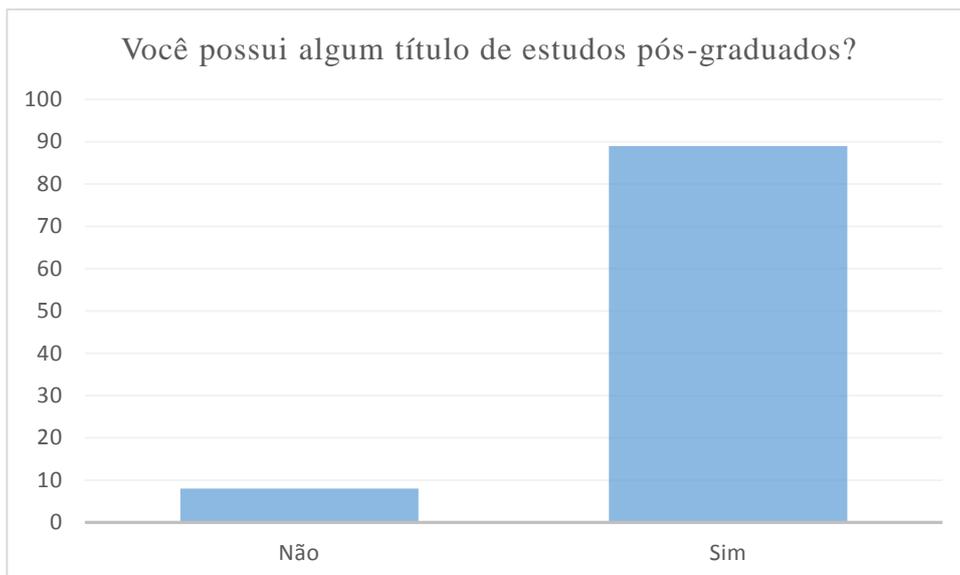


Figura 4.5 Formação Complementar

Do total de respondentes que possuem títulos de estudos pós-graduados, 83,1% são especialistas, 21,3% são mestres e 1,1% é doutor em alguma área do conhecimento.

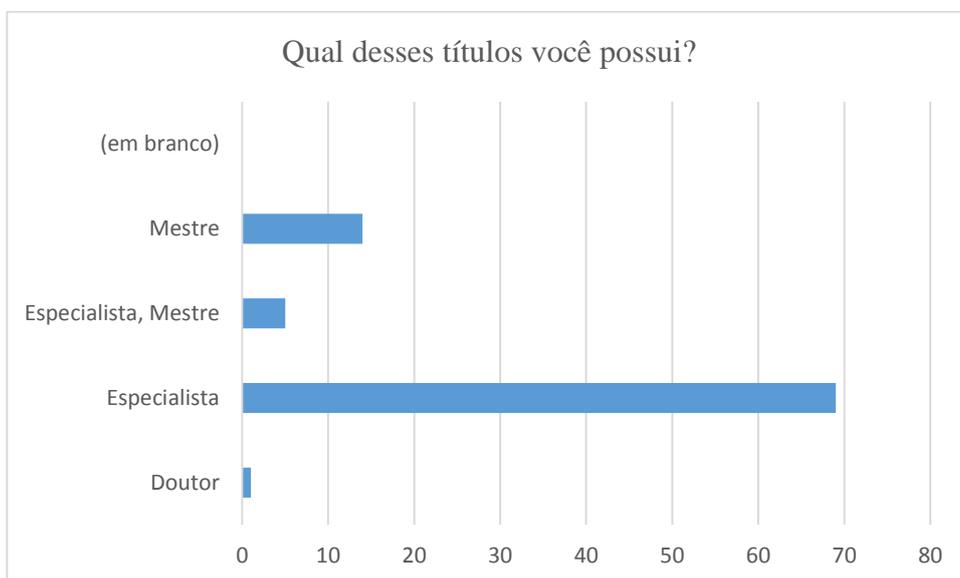


Figura 4.6 Títulos de pós-graduação

Quanto aos temas e áreas estudados, percebe-se uma prevalência daqueles relacionados ao Direito, seguidos pelas áreas da gestão pública, gestão em geral, contabilidade e auditoria.

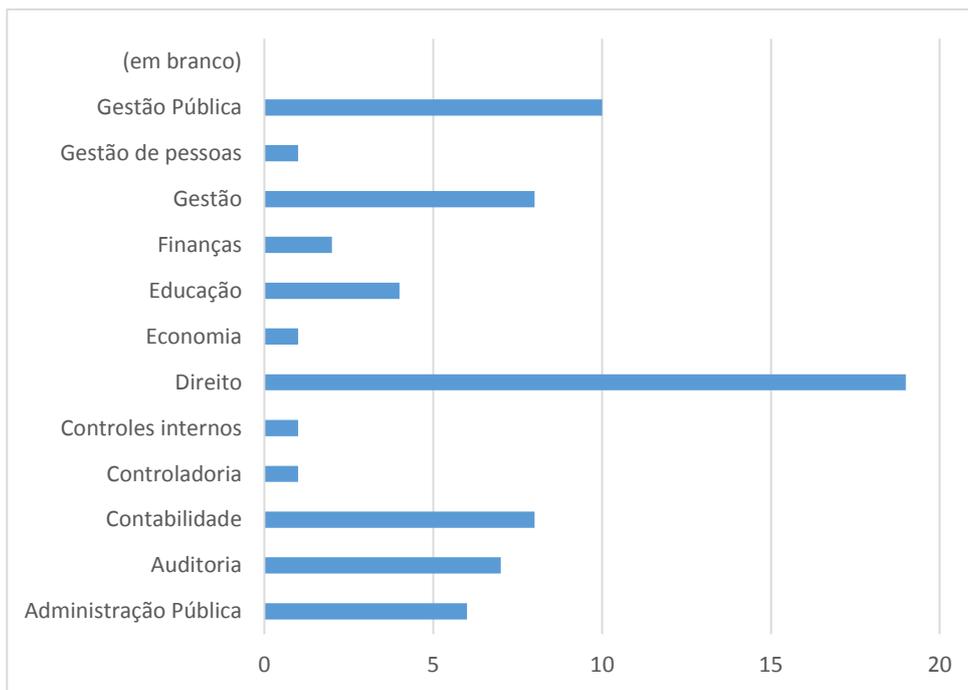


Figura 4.7 Áreas de formação complementar

Tipo de vínculo funcional (97 respostas)

Perguntou-se aos respondentes sobre o título de vínculo funcional que mantêm com o Serviço Público Brasileiro, pelo que a grande maioria (94,8%) informou ser servidor público estatutário (com prerrogativa de estabilidade), ao passo que os demais possuem vínculos precários, ou seja, são nomeados para função de confiança pelos dirigentes máximos de suas entidades.

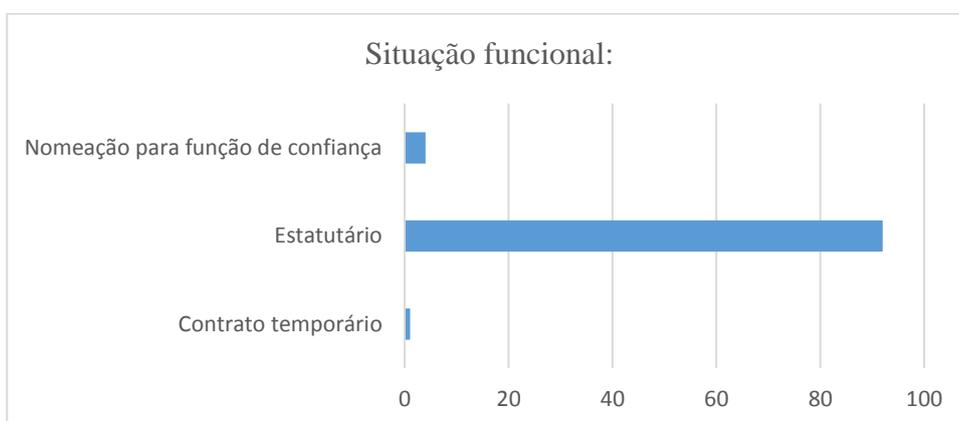


Figura 4.8 Situação funcional

Cargo de efetivo exercício (95 respostas)

A maioria (64,2%) daqueles que responderam ter vínculo efetivo com o serviço público pertence ao cargo de auditor(a), seguido dos cargos de contador(a), assistentes e administradores.

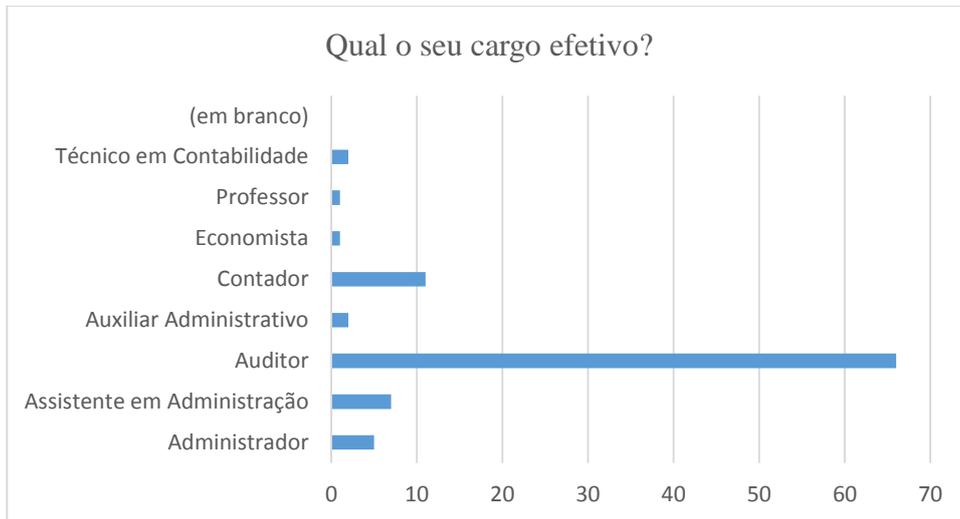


Figura 4.9 Cargo efetivo ocupado

Tempo de experiência no serviço público (97 respostas)

O tempo de experiência em funções públicas foi considerado em intervalos quinquenais. O inquérito revelou que 74,2% de todo o pessoal que exerce atividades de auditoria interna tem, no máximo, 10 anos de experiência no serviço público.

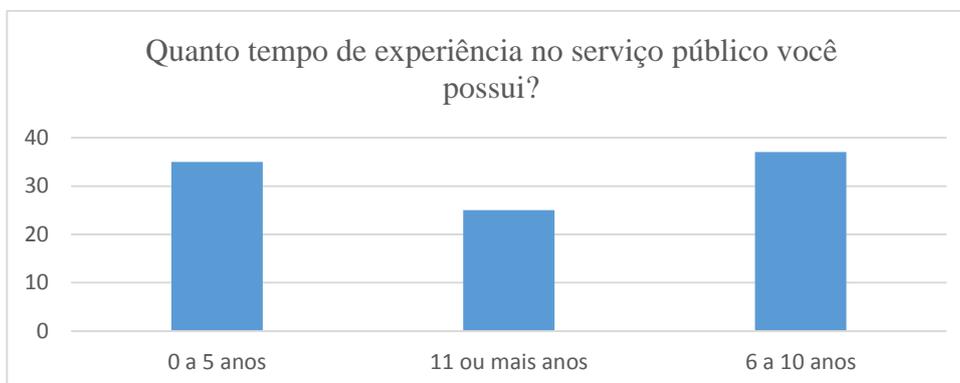


Figura 4.10 Tempo de experiência em função pública

Posição ocupada atualmente no serviço público (97 respostas)

A população respondente foi composta majoritariamente por indivíduos sem atribuições de chefia ou direção (52,6%). Dos demais, 42,3% são auditores-chefes ou equivalentes e 5,2% são responsáveis por secções descentralizadas de auditoria interna, geralmente localizadas fora da sede da entidade.

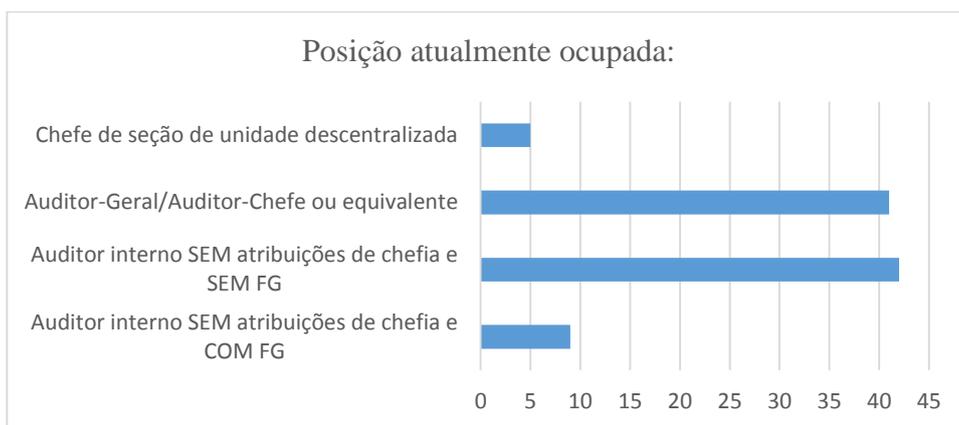


Figura 4.11 Posicionamento hierárquico

Dos profissionais que possuem atribuições de chefia, 87,8% são nomeados para cargos de livre provimento e exoneração, considerados cargos de direção e assessoramento superior (identificados pela sigla CD). Os demais respondentes, embora tenham as mesmas atribuições, são remunerados por funções gratificadas (FG), de provimento exclusivo a servidores estatutários, mas que se configuram como gerências intermediárias.

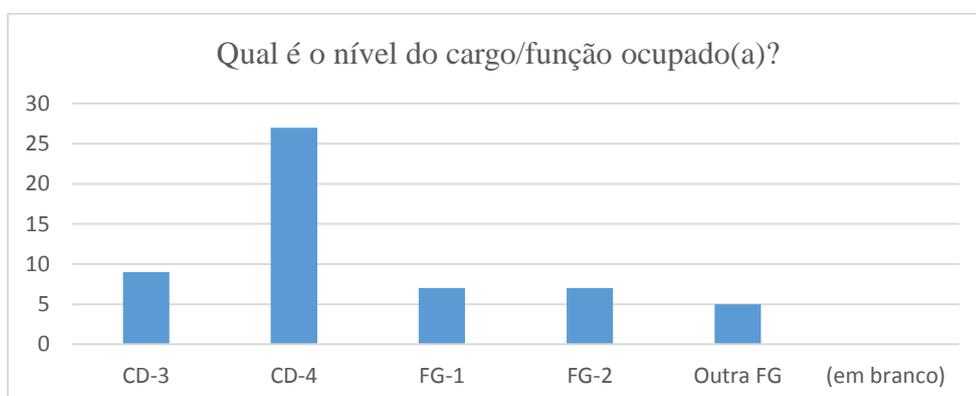


Figura 4.12. Retribuição pelo exercício de chefia

4.1.2. CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS DAS ENTIDADES

Neste item, inquiriu-se sobre as entidades públicas a que pertencem os respondentes, notadamente no que se refere à organização da unidade de auditoria interna (UAI).

Tipo de instituição (97 respostas)

60,8% dos respondentes trabalham em instituições de ensino básico, técnico e tecnológico e 39,2% trabalham em universidades federais.

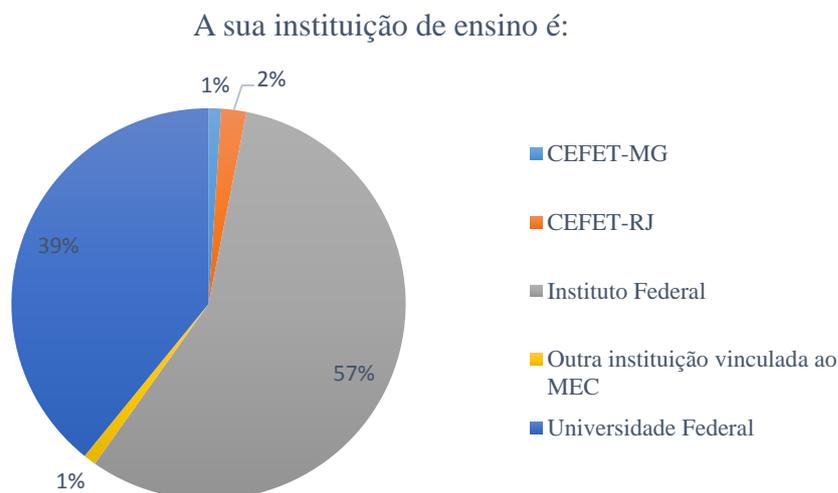


Figura 4.13 Tipo de instituição

Tipo de unidade de auditoria interna (97 respostas)

Nesse quesito, procurou-se caracterizar as UAI conforme o modelo de governança adotado. Verificou-se que 71% das entidades têm a unidade de auditoria interna centralizada nas suas sedes (Reitorias). Os outros 29% são compostos por unidades que se dividem entre uma estrutura central e outras descentralizadas e presentes nas estruturas dos *campi* localizados fora da sede.

Sobre a UAI em que trabalha, ela é:

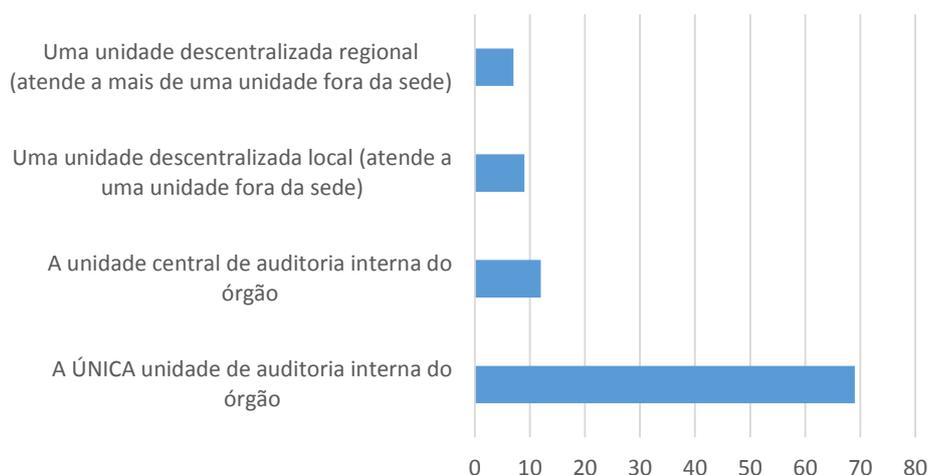


Figura 4.14 Modelo de unidade de auditoria interna

Quantidade de auditores internos na entidade (97 respostas)

Os 22 institutos federais a que pertencem os respondentes contavam, até o encerramento da pesquisa, 157 auditores. Às 27 universidades respondentes, por sua vez, pertencem 116 auditores internos.

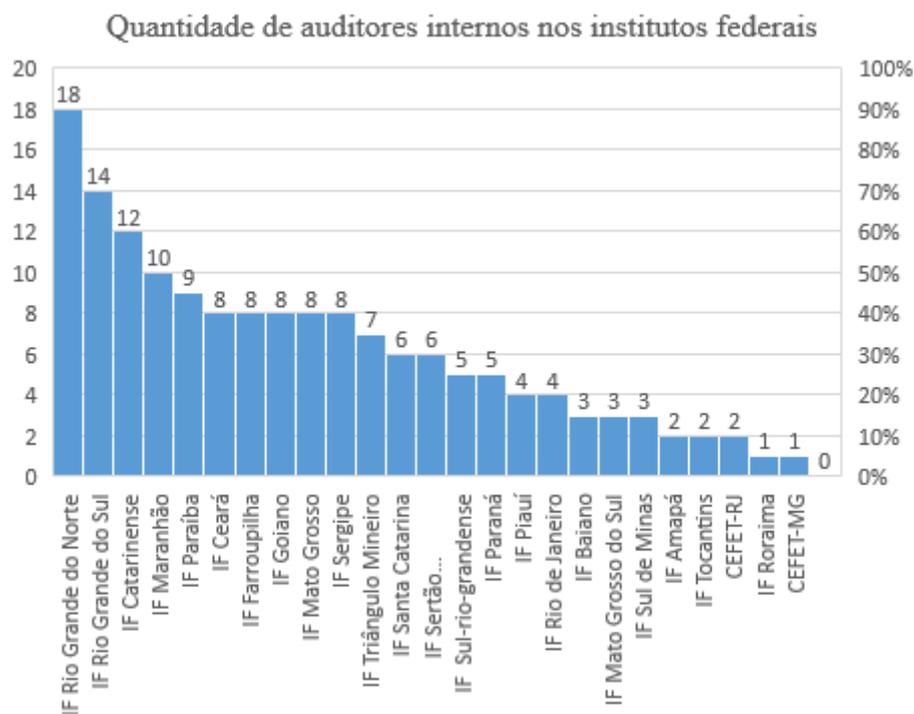


Figura 4.15 Quantidade de auditores por instituto federal

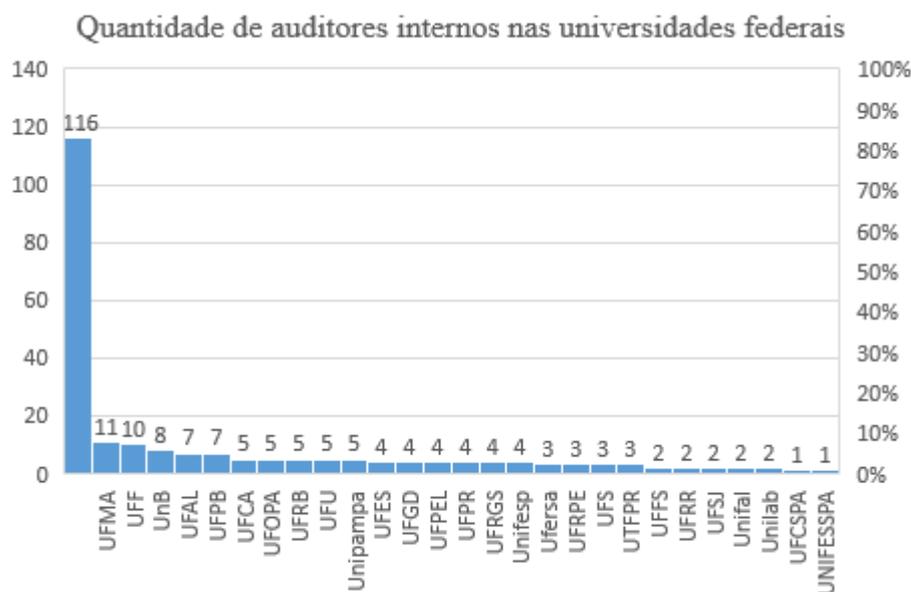


Figura 4.16 Quantidade de auditores por universidade federal

4.2. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

Na presente secção são apresentados os resultados obtidos para cada objetivo proposto. Os objetivos procuram verificar a incidência dos nove elementos considerados pelo IIA para que se possa constatar a efetividade de atuação de uma unidade de auditoria interna no setor público.

Os resultados são demonstrados em ordem sequencial de 1 a 9. Para cada objetivo, é feita a descrição do elemento essencial³¹, seguida da pergunta constante do questionário aplicado e dos gráficos correspondentes.

À apresentação dos dados seguirão, em sede de conclusão, uma discussão sobre eles e uma breve explanação sobre as limitações do trabalho e as recomendações para investigações futuras.

³¹ A descrição de cada elemento é feita em tradução livre do original em língua inglesa da obra *Supplemental Guidance: The role of auditing in public sector governance*, op. cit.

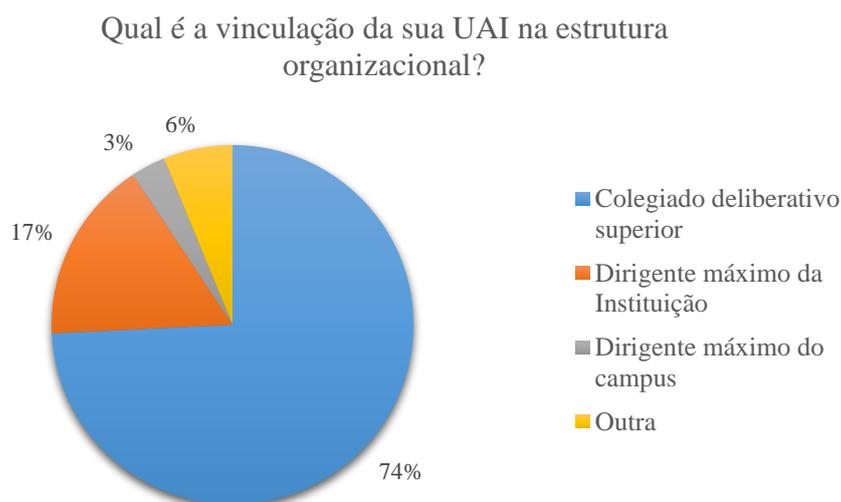
Objetivo 1:

Identificar o posicionamento das unidades de auditoria interna na estrutura organizacional das autarquias culturais do MEC.

Elemento 1. Independência organizacional

A independência organizacional permite à UAI conduzir o seu trabalho sem interferências da entidade auditada. Para tanto, o auditor-chefe deve se reportar funcionalmente ao conselho máximo deliberativo da entidade ou, na falta deste, ao dirigente máximo da instituição (The IIA, 2012:6).

Para a satisfação do objetivo, perguntou-se sobre a vinculação da UAI na estrutura organizacional de cada entidade. 74,2% responderam que as suas unidades estão vinculadas ao colegiado deliberativo superior do instituto ou universidade. 16,5% responderam que a auditoria interna se vincula ao dirigente máximo da entidade. As UAI descentralizadas da sede vinculam-se ao dirigente máximo do *campus* em que se localizam. 6,2% responderam que a vinculação da UAI é outra, notadamente conselhos de curadores ou ainda conselho de administração. Nestes casos, análise posterior revelou que todos os conselhos, embora tenham diferentes designações, são órgãos colegiados deliberativos máximos da entidade.



Elemento 1. Independência organizacional

Objetivo 2:

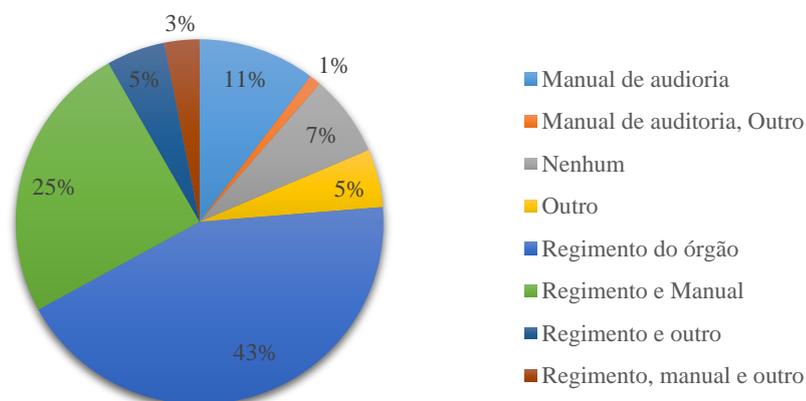
Verificar a existência de um mandato formal, ou seja, de previsão normativa a legitimar a atuação das UAI.

Elemento 2. Mandato formal

Os poderes e as competências da unidade de auditoria interna devem constar de documento formal, como o regimento do órgão ou entidade, um manual de auditoria ou outro documento com valor normativo. (The IIA, 2012:6).

Em 76,3% das respostas, verifica-se que os regimentos das entidades dispõem sobre a atuação da unidade de auditoria interna. Os regimentos são os documentos normativos que tratam da organização e do funcionamento de cada instituição, aprovados pelos colegiados superiores representativos das comunidades acadêmicas. 12% responderam que o mandato formal para a UAI não consta de regimentos, mas está presente em manuais de auditoria interna. Em 93% das respostas, o mandato da unidade de auditoria consta de algum documento oficial das entidades. Há, contudo, 7% de respondentes que informa não haver disposições normativas internas sobre a atuação da UAI.

As atribuições, deveres e poderes da UAI estão previstos em qual(is) documento(s) da instituição?



Elemento 2. Mandato formal

Objetivo 3:

Verificar se, aos auditores, é garantido o livre e irrestrito acesso a documentos, processos e sistemas institucionais.

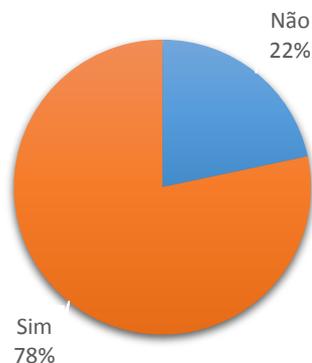
Elemento 3. Acesso irrestrito

A atividade de auditoria deve ser conduzida por meio de acesso total dos auditores a pessoas, bens e registros conforme se fizerem necessários para o trabalho de auditoria. (The IIA, 2012:6).

Para este objetivo, inquiriu-se sobre a existência de norma expressa capaz de garantir o acesso irrestrito dos profissionais de auditoria interna às pessoas, documentos, registros e bens das entidades, necessários para a formação de suas opiniões técnicas.

Dos 97 respondentes, 78% responderam que o acesso irrestrito consta de norma institucional, ao passo que 22% responderam não haver tal previsão normativa em suas entidades.

O acesso irrestrito dos auditores aos processos, documentos e informação institucional é expressamente previsto em ato normativo?



Elemento 3. Acesso irrestrito

Objetivo 4:

Indagar sobre a suficiência dos recursos disponíveis para a execução das ações de auditoria.

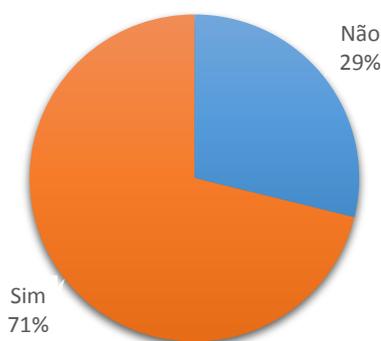
Elemento 4. Suficiência de recursos

A auditoria interna deve contar com recursos adequados para a o desempenho de sua função. Tais recursos devem levar em consideração o tamanho da entidade e o alcance da ação esperada da UAI. (The IIA, 2012:7).

Na verificação da suficiência de recursos destinados à unidade de auditoria interna, foram elaboradas três questões, cada uma referente a um tipo específico de recurso, quais sejam: recursos materiais e financeiros, recursos humanos e recursos tecnológicos.

Quanto aos recursos materiais e financeiros, como diárias para trabalhos que exijam deslocamento para fora da sede e material de expediente, 71% dos respondentes consideram que são suficientes para o exercício anual. 29%, contudo, consideraram os recursos insuficientes.

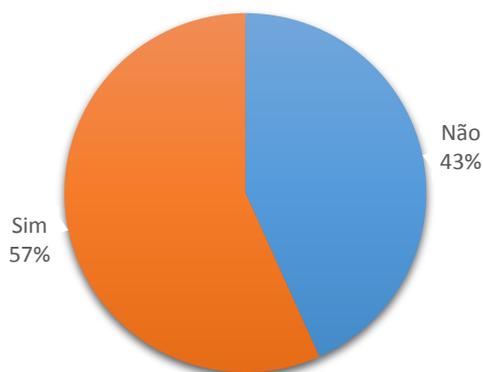
Os recursos financeiros e materiais (diárias a serviço, material de expediente etc.) são suficientes para todo o exercício anual?



Elemento 4. Recursos materiais

Os recursos humanos necessários para a execução do planeamento anual da unidade foram considerados suficientes por 57% dos respondentes. 43% é a percentagem daqueles que consideram que há falta de pessoal para as ações de auditoria.

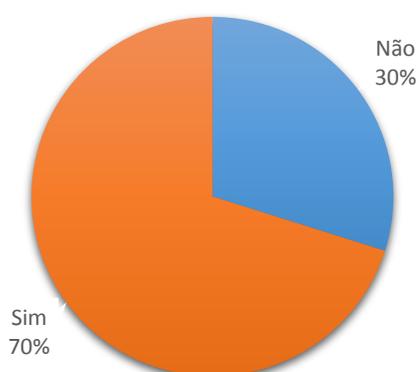
Há recursos humanos suficientes para a execução do planeamento anual?



Elemento 4. Recursos humanos

A terceira pergunta sobre a suficiência de recursos inquiriu sobre os meios tecnológicos disponíveis para os auditores. 70% consideraram que são adequados à necessidade dos trabalhos. 30% dos respondentes não dispõem, contudo, de recursos tecnológicos suficientes.

Os recursos tecnológicos são adequados à necessidade dos trabalhos?



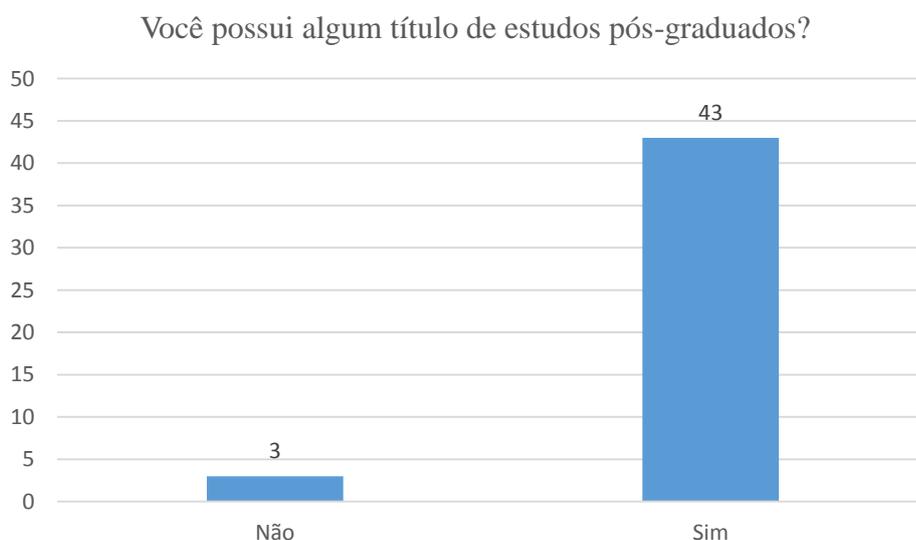
Elemento 4. Recursos tecnológicos

Objetivo 5:

Traçar o perfil profissional das lideranças titulares das UAI.
Elemento 5. Liderança competente
O profissional responsável por chefiar a unidade de auditoria interna deve ser proficiente nas normas diretamente relacionadas à atividade e, preferencialmente, certificado. Além de apto a exercer a supervisão dos trabalhos de auditoria e capaz de gerir a UAI, deve ainda ser o interlocutor da unidade junto a demais setores ou instâncias internas e externas (The IIA, 2012:7).

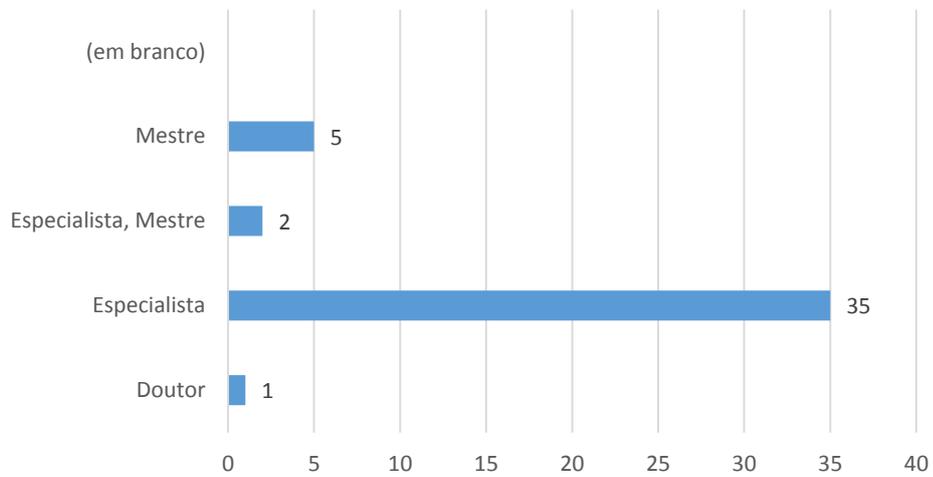
Neste ponto foram considerados alguns elementos capazes de caracterizar se o perfil dos dirigentes das UAI corresponde ao àquele proposto pelo elemento 5 supracitado.

Os dados coletados mostram que, do total de respondentes do inquérito, 46 são chefes de unidades de auditoria. Destes, 100% são portadores de diplomas de curso superior, requisito básico para a função. Quanto à formação complementar, 43 auditores-chefes são pós-graduados em áreas correlatas ao trabalho que executam e outros 3 têm somente a formação básica. Daqueles que possuem formação complementar à básica, 37 são especialistas, 7 são mestres e 1 respondente possui o título de doutor.



Elemento 5. Liderança competente: formação complementar

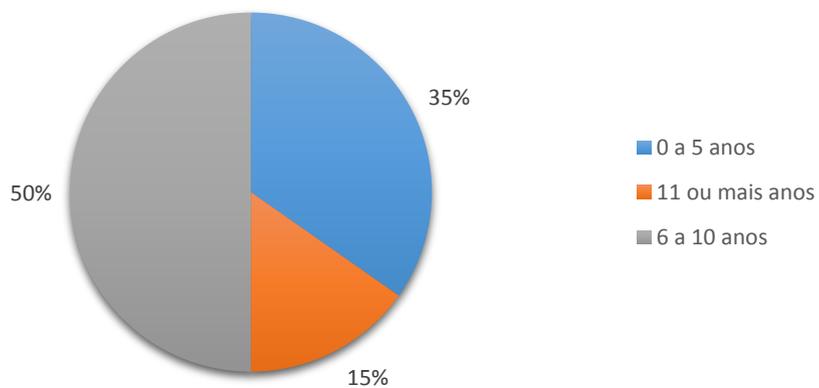
Qual desses títulos você possui?



Elemento 5. Liderança competente: títulos de pós-graduação

Outro dado relevante acerca do perfil dos dirigentes refere-se ao tempo de experiência em atividades de auditoria interna. 65% dos respondentes têm mais de 5 anos de trabalho dedicados à função. Dos 46 respondentes, 23 têm entre 6 e 10 anos de experiência e 7 contam com 11 ou mais anos na atividade. Os dirigentes com, no máximo, 5 anos de experiência são dezasseis e correspondem a 35% do total de respondentes.

Quanto tempo tem sido dedicado à função de auditoria interna?



Elemento 5. Liderança competente: tempo de experiência em AI

Objetivo 6:

Verificar a objetividade do pessoal de auditoria interna.
Elemento 6. <i>Staff</i> objetivo
O profissional de auditoria deve ser objetivo, imparcial e sempre atento a eventual conflito de interesses. Para tanto, o ideal é que o auditor não exerça atividades típicas de gestão ou que dê sua opinião em matérias que podem vir a constituir objeto de auditoria. (The IIA, 2012:7).

Todos os 97 respondentes são profissionais vinculados a uma unidade de auditoria interna e exercem funções exclusivamente nessas unidades. Não se verificou, no inquérito, respostas que indicassem o exercício de atividades concorrentes, assim consideradas aquelas típicas de gestão.

Objetivo 7:

Traçar o perfil profissional dos auditores internos responsáveis pelas auditorias.
Elemento 7. <i>Staff</i> competente
O exercício da atividade de auditoria demanda que o profissional nele engajado tenha as qualificações e a competência necessárias para o cumprimento de seu mister. Além disso, os auditores devem se atentar para a necessidade de formação contínua em assuntos diretamente relacionados à auditoria. (The IIA, 2012:7).

O objetivo foi decomposto em três perguntas. A primeira referiu-se à formação complementar à básica eventualmente obtida pelo respondente. A segunda questão perguntou se a entidade em que trabalha o respondente possui algum programa de capacitação ou formação continuada para seus servidores. Para completar o objetivo, inquiriu-se aos participantes sobre a quantidade de horas gastas anualmente em cursos ou eventos de capacitação, atualização e afins. Responderam às questões um total de 51

peçoas, todas pertencentes às unidades de auditoria interna como membros do *staff* ou equipa, excluídos os dirigentes.

Quanto à formação complementar, 34 participantes possuem título de especialistas, 9 são mestres, 3 são especialistas e mestres e 5 deles não possuem formação complementar.

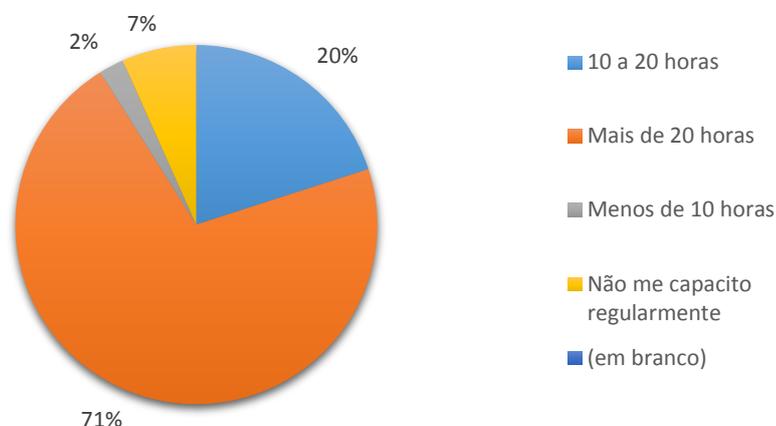


Elemento 7. Staff competente: formação complementar

No tocante ao incentivo institucional para a capacitação e atualização dos profissionais de auditoria, um terço dos respondentes (33%) afirmou que suas entidades têm um programa específico de capacitação para os auditores. 49% sustentam que não há programa específico para os auditores, mas há um programa geral de capacitação para todos os servidores da entidade. 18% dos participantes afirma não haver programa de capacitação no âmbito da UAI, tampouco da entidade em que trabalham.

A última questão deste objetivo procurou identificar a quantidade de horas anuais que cada profissional reserva para atividades de capacitação. 71% dos respondentes disseram gastar mais de 20 horas/ano em atividades de capacitação, presenciais ou à distância. 20% reservam de 10 a 20 horas anuais para o ensino. 2% dos participantes disseram não gastar mais do que 10 horas/ano em capacitação e 7% afirmaram não se capacitar regularmente.

Qual a média anual de horas gastas com capacitação/atualização, seja presencial ou à distância?



Elemento 7. Staff competente: formação complementar

Objetivo 8:

Verificar o suporte recebido pelas unidades de AI na execução dos trabalhos.
Elemento 8. Suporte dos <i>stakeholders</i>
Uma UAI dever ter sua legitimidade de atuação e sua missão compreendidas pelos públicos interno e externo à entidade. Ou seja, deve receber suporte dos demais colaboradores da entidade na execução das suas atividades. (The IIA, 2012:7).

A limitação de tempo e recursos para a conclusão do trabalho não permitiram uma completa análise do presente objetivo. Para tanto, far-se-iam necessárias ações presenciais, como entrevistas a utentes dos serviços prestados pelas entidades.

O suporte dos *stakeholders* foi medido com base apenas nas respostas dos próprios auditores quanto à atenção recebida pela UAI às suas requisições ante os demais setores das entidades. Perguntou-se aos participantes sobre a tempestividade do atendimento, pelas unidades auditadas, às requisições da UAI. Apenas 4% dos respondentes afirmam que as suas requisições NUNCA são atendidas de forma tempestiva. Para os demais, as

requisições ou são ÀS VEZES atendidas tempestivamente (75% do total) ou são SEMPRE atendidas a contento (21%).

Para aqueles respondentes cujas requisições não são sempre atendidas no prazo estabelecido, perguntou-se ainda se os setores auditados apresentam alguma justificativa para as respostas intempestivas. Deram resposta afirmativa 38% dos respondentes, enquanto 53% consideraram que nem sempre recebem alguma justificativa. Sete auditores (9% do total) disseram que nunca lhes são apresentados os motivos para o descumprimento dos prazos de resposta.

Objetivo 9:

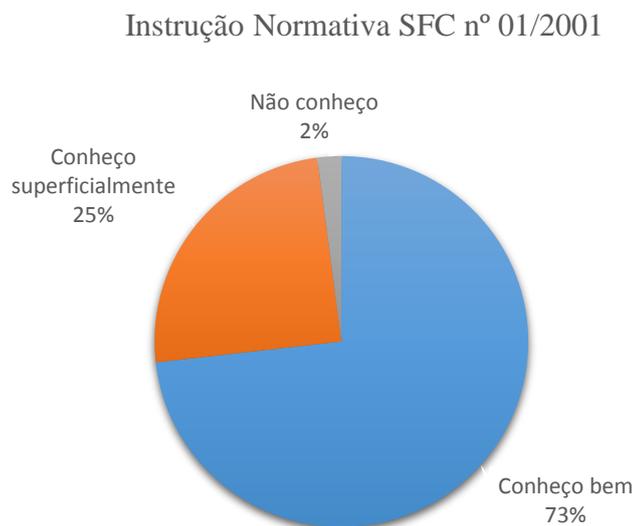
Medir o nível de conhecimento e proficiência dos auditores quanto às principais normas de auditoria interna para o setor público.
Elemento 9. Normas profissionais de auditoria
A observância de normas e padrões profissionais para a auditoria interna, além de promover os demais elementos, garante que atividade se desenvolve por meio de trabalho sistemático, objetivo e baseado em evidências. É desejável, portanto, que uma UAI adote um conjunto de normas de controle interno e conduza suas ações consoante o conteúdo dessas disposições normativas. (The IIA, 2012:7/8).

A utilização de normas e padrões bem definidos para a execução de auditorias é uma recomendação do Instituto dos Auditores Internos para qualquer ambiente, sistema ou setor da economia em que a atividade é exercida. No setor público, além de conferir a objetividade e a imparcialidade requeridas pelos *stakeholders*, a adoção de normas bem definidas é, antes de qualquer outra coisa, um imperativo legal e requisito para a legitimidade da ação.

Para a consecução deste nono e derradeiro objetivo, foi perguntada a proficiência dos auditores nas normas brasileiras de controle interno constantes do Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Instrução Normativa SFC nº 01/2001, de 6 de abril), bem como o conhecimento acerca de outros dois conjuntos normativos de extrema importância no universo da auditoria interna no nível internacional, com capacidade de

repercussão em qualquer ambiente administrativo público de um Estado de direito democrático. São eles a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do IIA e as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI).

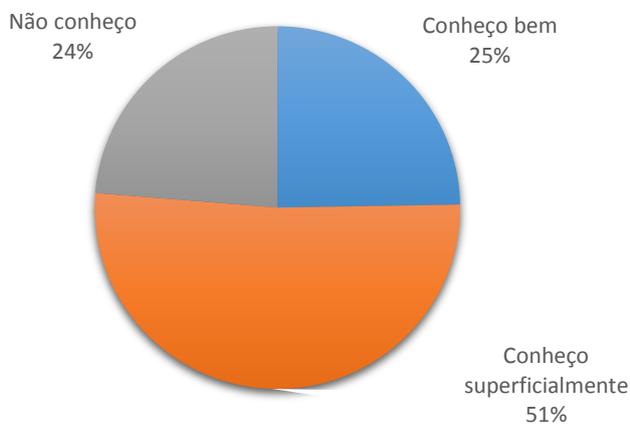
73% dos auditores conhecem bem as normas brasileiras. 25% disseram conhecê-las superficialmente e 2% desconhecem tais normas.



Elemento 9. Conhecimento do Manual de Controle Interno do PEF

Quanto à Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), 25% dos respondentes disseram conhecê-las bem, enquanto 51% apenas as conhecem superficialmente. Para 24% dos auditores, as IPPF são desconhecidas.

Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IIA)

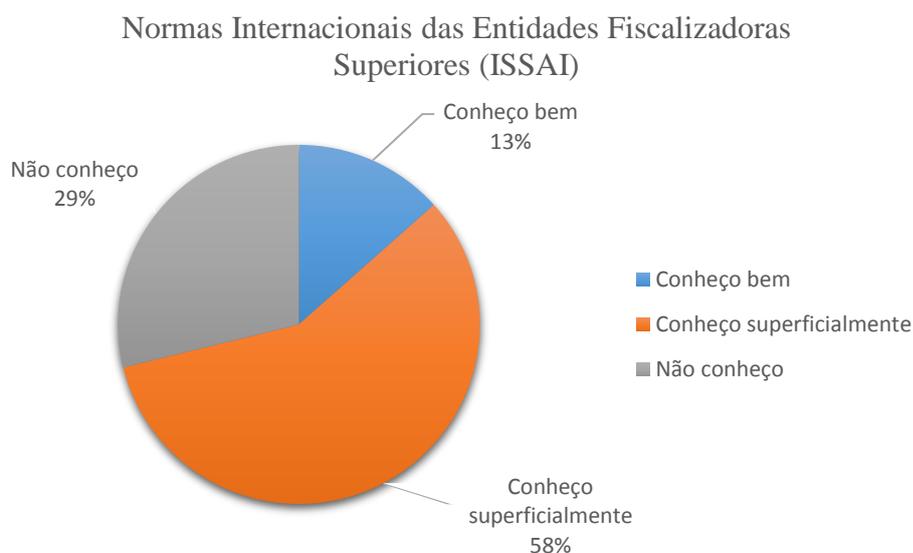


Elemento 9. Conhecimento da IPPF

As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI)³² são as menos conhecidas dos três conjuntos normativos. Este conjunto normativo, para além de princípios fundamentais para a auditoria no setor público, estabelece os requisitos básicos para o devido funcionamento e a para a conduta profissional das instituições superiores de controle.

A INTOSAI, organização internacional que congrega entidades fiscalizadoras superiores, é a responsável pelas normas. De tal sorte, é de referir que as ISSAI são normas que atendem diretamente ao controle externo. Todavia, seus postulados são aplicáveis ao controle interno de qualquer organismo público, porquanto trata da auditoria enquanto técnica objetiva para o exercício do controle da administração pública.

De acordo com tais normas, a auditoria não constitui um fim em si mesma. Ao contrário, é parte de um sistema regulatório concebido para revelar desvios e violações aos princípios administrativos, notadamente os princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economicidade da gestão (ISSAI 1, 1998:5)³³.



Elemento 9. Conhecimento das ISSAI

Apenas 13% dos auditores afirmaram conhecer bem estas normas. 58% conhecem-nas superficialmente e 29% dos respondentes disseram não as conhecer.

³² Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, no Brasil.

³³ Disponível em http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf. Acesso em 15.08.2016

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo principal, consoante o que já fora referido em sede de introdução, estabelecer o perfil organizacional das unidades de auditoria interna das autarquias culturais da administração central brasileira, nomeadamente as universidades e institutos federais (e as instituições a estes equiparadas), com vistas a compreender se a sua atuação é efetiva e representa, de facto, uma mais-valia para as entidades que as abrigam em suas estruturas organizacionais.

Os dados obtidos alcançam 50,48% das instituições federais de ensino dispersas por todas as regiões do território brasileiro. A conclusão que ora se apresenta refere-se ao contingente inquirido.

A atividade de auditoria interna, nas instituições a que pertencem funcionalmente os respondentes, é executada maioritariamente por indivíduos do sexo masculino, pertencentes ao cargo de auditor do plano de carreira dos servidores técnico-administrativos em educação do Poder Executivo Federal. Quanto à faixa etária, concentram-se sobretudo entre os 20 e os 40 anos idade (mais de 70% da população inquirida).

A formação básica predominante é nas ciências contabilísticas, seguidas pelo Direito e pela área da gestão/administração de empresas. Mais de 90% dos auditores são portadores de títulos de estudos pós-graduados.

Quanto às unidades de auditoria interna, os dados demonstram que prevalece o modelo de UAI centralizada, com auditores concentrados nas reitorias (sedes) das entidades. O modelo descentralizado, em que há uma unidade central e outras a ela tecnicamente subordinadas e localizadas nas estruturas dos *campi*, é mais comum nos institutos federais do que nas universidades. Neste modelo, os auditores são funcionalmente subordinados aos dirigentes máximos dos *campi* e recebem orientações técnicas da unidade central, responsável pelo planeamento anual das ações. Há ainda um modelo regionalizado, em que há uma unidade central e outras regionais, localizadas num determinado *campus*, mas responsável também pela auditoria de outros vizinhos.

A quantidade de profissionais de auditoria em cada entidade varia consideravelmente, sendo a relação de auditores por instituição mais positiva nos institutos federais.

Quanto aos elementos em se dissecou o objetivo geral, o estudo tornou possíveis as seguintes conclusões:

Independência organizacional. As UAI contam com independência organizacional para a execução dos seus trabalhos. 80% delas são vinculadas ao conselho de administração da entidade ou órgão equivalente. 20% das unidades, contudo, são subordinadas diretamente aos dirigentes máximos, ainda que, por força de lei, todas as entidades têm como instância máxima deliberativa um órgão colegial. É de referir, nesse caso, que as normas internacionais do IIA e o Manual de Controle interno brasileiro autorizam a vinculação aos dirigentes máximos, mas o fazem como alternativa para as entidades que não possuem conselho de administração.

Mandato formal. As atribuições e poderes das unidades de auditoria interna estão formalizados em documentos institucionais, com força normativa, segundo 93% dos inquiridos. Somente 7% não confirmaram a existência de mandato formal para as suas respectivas UAI.

Acesso irrestrito. O acesso irrestrito dos auditores a pessoas, documentos, registros e bens das instituições é previsto em atos normativos para 78% da população inquirida.

Suficiência de recursos. Os auditores consideraram que, regra geral, os recursos materiais, financeiros e tecnológicos são suficientes e adequados à execução do planejamento anual de suas unidades. A resposta positiva prevaleceu em 70% dos casos. Quanto aos recursos humanos, a percentagem de respostas positivas diminuiu para 57%.

Liderança competente. Os dados evidenciam que a grande maioria dos dirigentes de auditoria interna tem formação acima da mínima exigida para o cargo de auditor e contam com mais de 6 anos de experiência em atividades de auditoria interna. São proficientes nas normas brasileiras de controle interno e tem algum conhecimento das normas internacionais do IIA e da INTOSAI. Contudo, somente dois dirigentes possuem certificações internacionalmente reconhecidas.

Staff objetivo. Todos os 97 respondentes são profissionais vinculados a uma unidade de auditoria interna e exercem funções exclusivamente nessas unidades. Não se

verificou, no inquérito, respostas que indicassem o exercício de atividades concorrentes, assim consideradas aquelas típicas de gestão.

Staff competente. Dos 51 profissionais de auditoria que responderam ao inquérito na condição de não-dirigentes, somente 5 não possuem formação superior que exceda à requerida para o cargo de auditor. Quanto à educação continuada, 71% disseram gastar mais de 20 horas anuais em atividades do gênero. O órgão central de controle interno do Poder Executivo brasileiro considera como adequadas 40 horas anuais de educação continuada a cada biênio³⁴. Somente um terço dos respondentes afirmou que suas entidades têm um programa específico de capacitação para os auditores.

Suporte dos stakeholders. O reconhecimento do trabalho executado pelas UAI foi analisado sob o ponto de vista dos próprios auditores quanto à atenção dada pelos setores auditados às requisições que lhes são feitas no curso de uma ação de auditoria. Embora as requisições sejam atendidas, nem sempre o atendimento se dá de forma tempestiva. Apenas em 21% das repostas verifica-se que as requisições são atendidas atempadamente. As repostas tardias são sempre acompanhadas de justificativas em apenas 38% dos casos.

Normas profissionais de auditoria. O último elemento analisado refere-se ao conhecimento que cada auditor detém sobre as principais normas de auditoria interna amplamente reconhecidas. De maneira geral, os auditores internos das entidades educacionais da União conhecem bem as normas brasileiras consubstanciadas no Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal e conhecem apenas superficialmente as a Estrutura de Práticas Profissionais do IIA (IPPF) e Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI). É de ressaltar que as normas brasileiras têm princípios e postulados idênticos ou semelhantes à IPPF no que concerne às unidades de auditoria interna.

A conclusão geral possível é de que as unidades de auditoria interna cujos auditores participaram do presente estudo organizam-se, maioritariamente, à luz do que prescrevem os elementos essenciais apontados pelo IIA para uma atuação efetiva.

Vislumram-se, contudo, oportunidades de aperfeiçoamento. Por exemplo, há ainda um número considerável de unidades que se reportam diretamente aos dirigentes

³⁴ Conforme Portaria CGU nº 915, de 29 de abril de 2014. Disponível em <http://bit.ly/2by7x3q>. Acesso em 26.08.2016

máximos, em detrimento da vinculação ao colegiado deliberativo superior da respectiva entidade. Dentre outras questões, o posicionamento da UAI no nível do conselho de administração é desejável na medida em que dificulta a ingerência dos gestores na unidade.

Algumas unidades ainda não conseguiram incluir o seu mandato formal e a previsão de acesso irrestrito a pessoas, documentos, registos e bens entre as normas institucionais vigentes, o que pode ilidir a sua autoridade ante os setores auditados.

Quanto à educação continuada, requisito para o bom exercício das atividades de auditoria interna, o apoio institucional por meio de ações exclusivamente voltadas aos auditores só existe para 33% dos respondentes. Ou seja, há necessidade de incremento desse percentual por meio de sensibilização dos dirigentes das entidades.

Os recursos humanos para os trabalhos de auditoria foram considerados insuficientes por 43% dos auditores. Isso pode significar, dentre outras coisas, a ausência de uma política institucional objetiva para a contratação de servidores, ou mesmo um planeamento anual equivocado por parte das chefias.

Todas as oportunidades de aperfeiçoamento supracitadas poderiam ser dinamizadas por um organismo externo à entidade, pertencente aos Ministério da Educação ou mesmo ao órgão central de controle interno. À partida, uma padronização das unidades de auditoria interna feita por um organismo não-pertencente à estrutura das entidades poderia suscitar questionamentos sobre eventual ingerência externa na autonomia administrativa das autarquias. Todavia, não nos parece desarrazoado que os órgãos titulares da tutela possam exercê-la por meio de um controle interno integrado e capaz de salvaguardar o interesse público materializado nos programas e ações de governo.

Uma unidade central de harmonização, a exemplo daquela existente no controle interno da Comissão Europeia, seria capaz de promover tal função. A Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Educação (AECI-MEC) poderia exercer com eficácia tal múnus, uma vez que é o órgão responsável pelo diálogo com o controle interno e que tem por missão auxiliar o Ministro de Estado na fiscalização dos programas de governo sob sua responsabilidade. As UAI continuariam, portanto, subordinadas funcionalmente às autarquias educacionais e tecnicamente à AECI-MEC, a quem caberia

estabelecer, por exemplo, as ações anuais de auditoria interna e supervisionar sua execução pelas UAI.

As respostas quanto ao suporte recebido dos setores auditados, a variável quantidade de auditores em cada entidade e mesmo os diferentes valores de remuneração para chefias, sem critérios objetivos e facilmente identificáveis a justificá-los, inclina-nos a concluir que as UAI ainda dependem fortemente da discricionariedade dos gestores a que se subordinam, o que não é desejável.

Limitações do estudo e investigação futura

Este estudo apresenta limitações, sobretudo temporais, que impediram uma análise mais profunda de alguns dados coletados que, por si só, podem ser objeto de investigação futura.

Na busca do perfil das unidades de auditoria interna, o estabelecimento de uma relação entre a quantidade de auditores e o orçamento anual auditável de cada entidade poderia ser um indicador objetivo sobre a suficiência de recursos humanos para as ações.

O suporte dos *stakeholders* deveria levar em consideração a opinião dos setores auditados e de membros da comunidade acadêmica de cada entidade para ser mais preciso. A coleta de dados, nesse cenário, demandaria um tempo que certamente extrapolaria o prazo para a conclusão deste estudo.

Futuras investigações sobre o tema podem certamente se debruçar sobre a capacidade das UAI em agregar valor à gestão, sua principal característica atribuída pela legislação do sistema de controle interno. Tal análise envolveria a leitura dos relatórios produzidos, como vistas a identificar se se pratica um assessoramento ao dirigente, que é a função por excelência de uma UAI, ou se há predominância da fiscalização típica do controle externo.

A efetividade da orientação técnica recebida do órgão central de controle interno também pode ser objeto de estudo, uma vez que tem impacto direto na qualidade dos trabalhos realizados numa unidade de auditoria interna.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Antunes, Eugénio (2007), “Os movimentos de reforma e a redefinição do papel do Estado”, em Juan Mozzicafreddo e João S. Gomes (orgs.), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora
- Araújo, Marcos Valério (1993), *Tribunal de Contas: o controle de governo democrático - histórico e perspectivas*. TCU, Brasília
- Araújo, Joaquim Felipe (2013), “Da Nova Gestão Pública à Nova Governação Pública: pressões emergentes da fragmentação das estruturas da Administração Pública”, Hugo Consciência Silvestre e Joaquim Felipe Araújo (coord.), *Coletânea em Administração Pública*, Lisboa, Escolar Editora.
- Armstrong, Elia (2005), “Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration: Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues”, *Economic & Social Affairs*, Nova York
- Bassedas (2004), Arturo Caballero, “La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea”, *Revista española del control externo*, Madri, p. 118
- Bevir, Mark (2012), *Governance: a very short introduction*, Oxford, Oxford University Press
- Bresser-Pereira, Luiz (2010), “Da administração pública burocrática à gerencial”, *Revista do Serviço público*, 47, 1
- Caetano, Marcelo (1963), *Manual de Direito Administrativo*, 6ª ed., Lisboa, Coimbra Editora
- Carvalho, Elisabete (s.a.), “Nova Gestão Pública: Procura-se Substituto”, *Interface Administração Pública*.
- Castro, Domingos Poubel de (2009), *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*, São Paulo, Editora Atlas
- Caupers, João (1996), *Direito Administrativo I: Guia de Estudo*, Lisboa, Editoria Notícias
- Costa, C. C. P. (2012), *Sistema de Controlo Interno e Modernização Administrativa em Portugal*, Dissertação de Mestrado em Administração Pública, Lisboa, ISCSP
- Denhardt, Robert B. e Janet Vinzant Denhardt (2000), “The New Public Service: Serving Rather than Steering”, *Public Administration Review*, (Online), 60 (6), Disponível em B-on
- Esteves, Maria do Céu (2011), *Controlo de Qualidade na Administração Pública*, Relatório de Estágio do Mestrado em Administração Pública Empresarial da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
- Fachada, Francisco J. C. (2014), *Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças*, Dissertação de Mestrado em Gestão, Coimbra, Universidade de Coimbra
- Freitas do Amaral, Diogo (1998), *Curso de Direito Administrativo*, v. 1, 2ª ed., Coimbra, Almedina
- Giauque, David (2003), “New public management and organizational regulation: the liberal bureaucracy”, *International Review of Administrative Science*, 69 (4)

- Gomes, João A. S. (2007), “O conceito de interesse público no contexto da gestão pública contemporânea”, em Juan Mozzicafreddo e João S. Gomes (orgs.), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora
- Gualmini, Elisabetta (2008), “Restructuring weberian bureaucracy: comparing managerial reforms in Europe and The United States”, *Public Administration*, 86, 1
- Guijarro, Javier Medina (2007), “Nuevo Modelo de Controle Interno en la Unión Europea: su utilidad para los Tribunales de Cuentas”, *V Jornada Eurosai/OLACEFS*, Lisboa. Disponível: <http://www.tcontas.pt/eventos/EurosaiOlacefs/Docs/1ST/Espanha/WS1%20ES-span3.pdf>. Acesso em 15 de junho de 2016
- Hood, Christopher (1995), “The new public management in the 1980s: variations on a theme”, *Accounting, Organization and Society*, 20, 2/3
- Hughes, Owen (2012), *Public management and administration*, Basingstoke, Palgrave Macmillan
- Kooiman, Jan (1994), *Modern governance: new government-society interactions*, Londres, Sage
- Madureira, C., Asensio, M. e Rodrigues, M. (2013). “Análise da evolução das estruturas da administração pública central portuguesa decorrente do Prace e do Premac”. *Lisboa: DGAEP*.
- Marques Neto, Floriano A. (2010), “Estado da arte do controle da administração pública no Brasil e na União Européia”, *Estudos para a Reforma do Decreto-Lei nº 200/67*, Brasília, Gespública
- Meirelles, Hely Lopes (1999), *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, Malheiros
- Moreira, José (2009), “Gestão pública: entre a visão clássica da Administração Pública e o novo paradigma da Governação Pública”, *Revista Enfoques*, II, 11
- Mozzicafreddo, Juan (2001), “Modernização da Administração Pública e poder político”, em Juan Mozzicafreddo e João S. Gomes (orgs.), *Administração e Política*, Oeiras, Celta Editora
- Mozzicafreddo, Juan (2002), “A Responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública”, *Sociologia, Problemas e Práticas*, 40
- Nino, Ezequiel (2010), “Access to Public Information and Citizen Participation in Supreme Audit Institutions (SAI)” (online), consultado 17.11.2014. Disponível em http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/213798-1259011531325/6598384-1268250334206/Citizen_Participation_SAI.pdf
- Osborne, Stephen (2013), “A prestação de serviços públicos: é o momento para uma nova teoria?”, Hugo C. Silvestre e Joaquim F. Araujo (coords.), *Coletânea em Administração Pública*, Lisboa, Escolar Editora
- Peters, B. Guy (1997), “Policy transfers between governments: the case of administrative reforms”, *West European Politics*, 20, 4
- Peters, B. Guy (2001), “De mudança em mudança padrões de reforma administrativa contínua”, em Juan Mozzicafreddo e João S. Gomes (orgs.), *Administração e Política*, Oeiras, Celta Editora
- Peters, B. Guy (2010), “Meta-governance and public management”, em Stephen Osborne, *The new public governance? Emerging perspectives on theory and practice of public governance*, Nova Iorque, Routledge
- Peters, B. Guy e Jan Pierre (2000), *Governance, politics and the state*, Nova Iorque, St. Martin’s Press
- Pollitt, Christopher e Geert Bouckaert (2011), *Public Management Reform*, Oxford, Oxford University Press

- República Portuguesa (2011), *Programa do XIX Governo Constitucional*, Lisboa, PCM
- Rhodes, R. A. W. (1996) “The New Governance: Governing without Government”, *Political Studies*, XLIV
- Rocha, J. A. Oliveira (2001), “As Relações entre o Poder Político e os Funcionários” (online), Comunicação apresentada nos Colóquios sobre o Estatuto dos Funcionários Municipais, Lisboa, 21 de Junho de 2001, consultado em 15.01.2015, Disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/2908/1/relacoes%20entre%20pp.doc>
- Sarmento, Joaquim M. (2015), “A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental”, Disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/09/20150911-ARTIGO-JULGAR-A-reforma-da-Lei-de-Enquadramento-Or%C3%A7amental-Joaquim-Miranda-Sarmento.pdf> . Acesso em 20/06/2016
- Secchi, Leonardo (2009), “Modelos organizacionais e reformas da administração pública”, *Revista de Administração Pública*, (Online), 43(2), Disponível em B-on
- Silva, Francisco C. C. e Cláudio Macedo (1998), *Controle e reforma administrativa no Brasil*, Rio de Janeiro, Anpad
- Tavares, José F. F. (1996), *Administração Pública e Direito Administrativo: guia de estudo*, 2ª ed., Coimbra, Almedina
- Tavares, José F. F. (1998), *O Tribunal de Contas*, Coimbra, Almedina
- Tavares, José F. F. (2010), *O Federalismo: contributo para o estudo da natureza da União Europeia*, Coimbra, Almedina
- The IIA (2012), *Supplemental Guidance: The role of auditing in public sector governance*, 2ª ed., Altamonte Springs, The IIA
- Weber, Max (1978), *Economy and society : an outline of interpretive sociology*, Guenther Roth e Claus

FONTES LEGAIS

Portugal

Decreto-Lei 166/98, de 25 de junho. Institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI)

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto. Lei de enquadramento orçamental

Lei n.º 10/2004, de 22 de março. Cria o sistema integrado de avaliação do desempenho da Administração Pública

Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro. Estabelece o sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na administração pública

Lei n.º 22/2011, de 20 de maio. Quinta alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (lei de enquadramento orçamental)

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro. Lei de Enquadramento Orçamental

Brasil

Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988

Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

Instrução Normativa SFC n.º 01/2001, de 6 de abril. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>
Último acesso em 10.08.2016.

CURRICULUM VITAE

Abeilard Bello Pereira Neto

Possui graduação em Direito pela Universidade do Estado de Minas Gerais (2005). Atualmente é auditor governamental e serve ao Instituto Federal do Triângulo Mineiro (Brasil). Tem experiência nas áreas de Direito e Administração Pública, com ênfase em controles públicos e auditoria.

Identificação

Nome

Abeilard Bello Pereira Neto

Nome em citações bibliográficas

PEREIRA NETO, A. B.

Endereço

Endereço Profissional

Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro, Campus Ituiutaba.

Rua do Córrego Pirapitinga, s/n

Novo Tempo II

38300970 - Ituiutaba, MG - Brasil

Telefone: (34) 32714002

Email: abeilard@iftm.edu.br

Formação acadêmica/titulação

2014 -

Mestrado em andamento em Administração Pública.

Instituto Universitário de Lisboa, ISCTE-IUL, Portugal.

Título: Controle Interno na Administração Indireta do Estado brasileiro: um estudo sobre as unidades de auditoria interna das instituições federais de ensino,

Orientador: José Fernandes Farinha Tavares.

Palavras-chave: Administração pública; Controles públicos; Controle Interno; Auditoria interna.

Grande Área: Ciências Sociais Aplicadas / Área: Administração / Subárea: Auditoria interna governamental.

2011 - 2012

Especialização em Gestão Pública. (Carga Horária: 360h).
Faculdade Internacional Signorelli, FISIG, Brasil.
Título: Controle Interno no Poder Executivo Federal.
Orientador: Luis Antônio Augusto de Oliveira.

2001 - 2005

Graduação em Direito.
Universidade do Estado de Minas Gerais, UEMG, Brasil.
Título: Os Direitos do Homem no Espaço Global.

Formação Complementar

Análise e Melhoria de Processos. (Carga horária: 40h). Escola Nacional de Administração Público, ENAP, Brasil.	2013 - 2013
Rumo a uma cultura de acesso à informação. (Carga horária: 10h). Controladoria-Geral da União, CGU/PR, Brasil.	2012 - 2012
Orçamento Público: Elaboração e Execução. (Carga horária: 35h). Escola Nacional de Administração Público, ENAP, Brasil.	2012 - 2012
Controle e Auditoria Interna. (Carga horária: 40h). Escola Superior de Administração Fazendária, ESAF, Brasil.	2012 - 2012
Gerência de Projetos - Teoria e Prática. (Carga horária: 40h). Escola Nacional de Administração Público, ENAP, Brasil.	2011 - 2011
Disseminadores de Educação Fiscal. (Carga horária: 160h). Escola Superior de Administração Fazendária, ESAF, Brasil.	2011 - 2011
Legislação Aplicada à Logística de Suprimentos. (Carga horária: 30h). Escola Nacional de Administração Público, ENAP, Brasil.	2010 - 2010
Legislação Aplicada à Gestão de Pessoas. (Carga horária: 20h). Escola Nacional de Administração Público, ENAP, Brasil.	2009 - 2009

Atuação Profissional

Instituto Federal do Triângulo Mineiro, IFTM, Brasil.

2010 - Atual

Vínculo: Servidor Público, Enquadramento Funcional: Auditor, Carga horária: 40

Escola Superior de Administração Fazendária, ESAF, Brasil.

2011 - 2012

Vínculo: Colaborador, Enquadramento Funcional: Tutor à distância, Carga horária: 20
Outras informações
Tutoria no curso "Disseminadores de Educação Fiscal" da Escola Superior de
Administração Fazendária do Ministério da Fazenda - ESAF.

Universidade Federal de Uberlândia, UFU, Brasil.

2009 - 2010

Vínculo: Servidor Público, Enquadramento Funcional: Assistente em Administração,
Carga horária: 40

Idiomas

Inglês

Compreende Bem, Fala Bem, Lê Bem, Escreve Bem.

Espanhol

Compreende Pouco, Fala Pouco, Lê Razoavelmente, Escreve Pouco.

Eventos

Participação em eventos, congressos, exposições e feiras

1. XXXVIII FONAI. 2013. (Congresso).
2. XXXVII FONAI. 2012. (Congresso).
3. XXXIV FONAI. 2011. (Congresso).
4. XXXV FONAI. 2011. (Congresso).

Página gerada pelo Sistema Currículo *Lattes* em 07/09/2016 às 13:37:30