

# Revista da CGU

Brasília • Volume 8 • Nº 12 • Jan/Jun 2016



Ministério da Transparência, Fiscalização e  
Controladoria-Geral da União

# Revista da CGU

---

Brasília • Volume 8 • Nº 12 • Jan/Jun 2016

Ministério da Transparência, Fiscalização e  
Controladoria-Geral da União

Torquato Jardim

**Ministro da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União**

Wagner de Campos Rosário

**Secretário-Executivo do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União**

Francisco Eduardo de Holanda Bessa

**Secretário Federal de Controle Interno**

Gilberto Waller Júnior

**Ouvidor-Geral da União**

Waldir João Ferreira da Silva Júnior

**Corregedor-Geral da União**

Claudia Taya

**Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção**

---

Revista da CGU / Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União  
Semestral

[https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista\\_da\\_CGU/index](https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/index)

ISSN: 1981-674X

I. Administração. Administração Pública. Controladoria Aplicada ao Setor Público.

---

**Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União**

Setor de Autarquias Sul (SAS), Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro.

CEP: 70070-905– Brasília/DF

Telefone: (61)2020-6826

**E-mail:** revista@cgu.gov.br

[www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br)

# Índice

## **Marco normativo anticorrupção: desafios para implantação de compliance**

*Anti-corruption regulatory framework: challenges for implementation of compliance*

Veruska Sayonara de Góis  
Antônia Edneuma dos Santos  
Ianara Maressa Macedo da Rocha

229

## **Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional**

*Organizational model of the internal control of the Federal Executive Power: a brief review of proposed amendment to the Constitution pending in the National Congress*

Djalma Peçanha Gomes  
Elcio Gustavo Benini

247

## **Reconhecimento de haveres e obrigações a longo prazo decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição**

*Recognition of assets and liabilities arising from long-term count mutual of timework for retirement purposes*

Marcial Ramão Perez  
Ducineli Régis Botelho

275

## **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a tendência de despesas públicas do estado de Santa Catarina: evidências no período 1995-2010 segundo critérios da OCDE**

*Effects on the Fiscal Responsibility Act on the trend of public expenses of the state of Santa Catarina: evidences of the period 1995-2010 according to the criteria of OCDE*

Leandro Morais de Morais  
Ernesto Fernando Rodrigues Vicente  
Gueibi Peres Souza

311

## **Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil**

*Fight against corruption and improve management: the duality of internal control in Brazil*

Cesar Augusto Marx

351

# **Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil\***

## *Fight against corruption and improve management: the duality of internal control in Brazil*

**Cesar Augusto Marx\*\***

### **Resumo**

O presente trabalho tem como objetivo analisar a dualidade existente no papel da Controladoria Geral da União, mostrando como essa dualidade está presente na concepção de controle interno e na atuação e percepção de seus servidores em relação ao papel da instituição. São apresentadas as diversas teorias que conceituam controle interno, as atividades atualmente desenvolvidas pela CGU e as diferentes percepções de seus servidores em relação ao papel da instituição. A literatura encontrada sobre o papel dos órgãos de controle interno faz referência a dois polos de atuação, que ora parecem ser opostos, ora parecem se tratar da evolução de um para o outro. Assim, o controle interno costuma ser classificado entre controle contábil e controle administrativo, controle positivo e controle negativo, controle da legalidade e controle do desempenho e a atividade de auditoria governamental em auditoria regulatória e auditoria operacional. Essa dualidade conceitual foi identificada tanto na percepção dos auditores quanto na atuação do órgão.

*Palavras-chaves: Controle interno; dualidade; aprimoramento da gestão; corrupção.*

### **Abstract**

This study aims to analyze the existing duality in the role of the Office of the Comptroller General (CGU), showing how this duality is present in the design of intern control, the civil servants's performance and the perception on the role of the institution. They present the various theories that define internal control, the ongoing activity by the CGU and the different perceptions of their civil servants on the role of the institution. The literature about the role of internal control refers to two poles of activity, which sometimes appear to be opposites, sometimes seem to address the evolution from one to the other. Thus, internal control is usually ranked among accounting control and administrative control, positive control and negative control, control of legality and control of effectiveness and audit of government activity in regulatory audit and performance audit. This conceptual duality has been identified both in the perception of auditors and in agency's performance.

*Keywords: Internal Control , duality , improve management, corruption.*

\* Artigo enviado em 25/02/2016 e aceito em 07/06/2016.

\*\* Mestre em Gestão e Políticas Públicas (FGV-SP); Especialista em Direito Público (Puc-MG); Especialista em Elaboração, Gestão e Avaliação de Projetos Sociais (UFMG); Bacharel em Administração Pública (FJP).

# I. Introdução

O papel dos órgãos de controle interno no Brasil é interpretado por duas vertentes: uma vertente entende que eles deveriam dirigir sua atuação para o combate à corrupção, enquanto a outra, defende que esses órgãos, deveriam se concentrar em atividades de apoio à melhoria da gestão. Na prática a atuação desses órgãos tem se dado em ambas as funções, o que tem sido alvo de críticas por parte de atores que consideram essas duas funções conflitantes e incompatíveis. Segundo eles, reunir num mesmo órgão a função gerencial de apoio aos gestores na melhoria da gestão e a função de combater as práticas corruptas de maus gestores seria inviável. Assim, eles questionam a dificuldade de se construir a imagem de um órgão que tem como função colaborar com o gestor no aprimoramento dos controles internos, se esse mesmo órgão é visto atuando em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público em operações que cominam na prisão de gestores auditados.

Essa indefinição do papel do controle interno foi identificada em pesquisas sobre a Controladoria-Geral da União. Loureiro *et al.* (2009) identificaram a necessidade de a instituição estabelecer com clareza a diferença entre a atividade de ajudar os ministérios a melhorar seus controles internos e a de combater a corrupção. (Loureiro *et al.*, 2009, p. 56)

Em outro estudo, realizado por Olivieri (2008) sobre a subordinação do controle interno à Corregedoria Geral da União em 2002, foi constatado que muitos auditores consideravam que a missão do órgão de controle interno era colaborar com os gestores dos ministérios na melhoria da gestão pública. Segundo eles, essa relação de colaboração seria prejudicada se o órgão se tornasse um órgão anticorrupção que instaura sindicâncias e estabelece punições a servidores públicos. (Olivieri, 2008, p. 182)

O presente texto tem como objetivo analisar a dualidade existente no papel da Controladoria-Geral da União, mostrando como essa dualidade está presente na concepção de controle interno e na atuação e percepção de seus servidores em relação ao papel da instituição. Essa discussão passa a ter relevância na medida em que a CGU precisa definir sua real função na Administração Pública para que todo o planejamento estratégico da instituição seja orientado para o cumprimento de sua missão institucional. A ausência de clareza do papel do órgão dificulta o entendimento por parte dos servidores acerca da sua atuação e postura frente aos demais órgãos, além de causar incompreensão por parte dos gestores federais em relação às atividades de auditoria desencadeadas em suas instituições.

Esta pesquisa partiu do pressuposto de que as atividades de combate à corrupção e as de apoio à melhoria da gestão dos recursos públicos não são conflitantes e, sim, complementares. Um dos grandes motivos para a ineficiência da gestão dos recursos públicos é exatamente a corrupção, que desvirtua a utilização dos recursos públicos, promove desvio de finalidades públicas e onera as atividades promovendo superfaturamentos. Ao combater a corrupção, a CGU não está apenas zelando pela moralidade na aplicação dos recursos públicos,

mas está também contribuindo para a melhoria da eficiência e eficácia da gestão, pois promove a otimização da aplicação dos recursos públicos. Essa concepção parte da premissa de que um Estado eficiente é também um Estado impermeável a esquemas de corrupção. Nesse diapasão, cabe à CGU zelar pela boa e regular utilização dos recursos públicos, tanto apoiando os gestores na melhoria da gestão quanto combatendo práticas que desviem esses recursos das finalidades públicas para as quais foram destinados.

A questão, entretanto, refere-se à viabilidade dessas duas atividades serem exercidas pelo mesmo servidor, pois pode causar uma dualidade de entendimentos, nos gestores públicos e nos próprios servidores em relação à missão institucional do órgão. Em virtude da incompreensão do papel do órgão, muitos servidores que atuam em programas específicos destinados a apoiar os gestores na melhoria do controle das políticas públicas podem estar direcionando seus trabalhos para a detecção de irregularidades e não para a avaliação dos resultados da gestão.

Para examinar essas questões, foi realizada uma pesquisa qualitativa utilizando como técnica a documentação indireta, com a realização de pesquisa bibliográfica e documental. Inicialmente, a coleta de dados contemplou a realização de pesquisas bibliográficas em artigos e trabalhos acadêmicos relacionados ao tema “controle interno”. Buscou-se levantar a totalidade da publicação nacional mais recente sobre a atuação dos órgãos de controle interno no Brasil, bem como artigos e teses que tratam a respeito do controle da burocracia no Brasil. Foram analisados documentos produzidos pela CGU, como manuais e cartilhas que orientam a atuação do órgão e que tratam da legislação pertinente às suas atividades, funcionamento e organização. As consultas realizadas no site oficial da CGU também foram fundamentais para que fossem levantadas informações sobre a atuação do órgão.

Outra técnica utilizada foi a realização de entrevistas semiestruturadas com servidores da CGU. Foram entrevistados vinte servidores na sede do órgão em Brasília, nas Unidades Regionais de São Paulo e Minas Gerais e na Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nos meses de junho a agosto de 2015. Nas entrevistas buscou-se contatar, tanto servidores que ocupam cargos de chefia, quanto servidores que não possuem cargos em comissão, sendo selecionados servidores que executam diretamente atividades de auditoria e fiscalização, servidores que atuam na revisão de relatórios e servidores que desenvolvem atividades de planejamento das ações de controle.

Inicialmente, são apresentados os estudos que demonstram como a noção de *accountability* democrática, na qual os governantes passam a ser responsabilizados também pelo desempenho dos programas governamentais, tem relação com a ampliação do papel dos órgãos de controle e como essa mudança de paradigma representou um rompimento com a tradicional auditoria centrada nos aspectos da formalidade e legalidade.

Em seguida, a questão da dualidade do papel dos órgãos de controle interno é discutida mediante análise dos principais conceitos e teorias sobre controle interno, bem como nos principais dispositivos legais que regulamentam matéria.



Na terceira parte são apresentados os resultados das entrevistas realizadas com servidores da CGU e que revelam a existência de diferentes visões acerca do papel da instituição.

## **2. *Accountability* democrática e a ampliação do papel dos órgãos de controle interno**

O fortalecimento do papel dos órgãos de controle interno tem relação com a crescente necessidade de responsabilização dos governantes. A questão da responsabilização dos agentes públicos não envolve apenas a necessidade de o poder público prestar contas à sociedade da utilização regular dos recursos públicos e de agirem conforme a lei, mas também da necessidade dos governantes comprovarem que eles estão utilizando esses recursos para atender às finalidades públicas, mediante implementação de políticas públicas que garantam o pleno exercício dos direitos de cidadania.

Abrúcio e Loureiro (2005) destacam a emergência da noção de *accountability* democrática como forma de responsabilizar o poder público pelo desempenho dos programas governamentais. Nessa nova modalidade, os governantes eleitos e os burocratas são avaliados pelo cumprimento das metas propostas.

A *accountability* democrática reforça a questão do controle de resultados e tem como pressuposto a qualidade da Administração Pública e a transparência governamental, tendo emergido no contexto das discussões da reforma do Estado. Os autores ressaltam que a reforma do Estado pode contribuir para a *accountability*, pois o aperfeiçoamento das instituições estatais pode contemplar a melhoria dos programas governamentais, sua transparência e a responsabilização do governo. (Abrúcio e Loureiro, 2005).

Segundo Abrúcio e Loureiro (2005), o debate econômico tem visto a eficiência decisória e a democracia como objetivos opostos, resultando numa concepção que cria arranjos institucionais que não contemplam a prestação de contas das decisões tomadas pelos técnicos. Nesse sentido, alguns economistas entendem que é melhor separar as atividades políticas das decisões econômicas, pois as decisões políticas podem estar influenciadas por políticos corruptos ou pressões de seu eleitorado.

Abrúcio e Loureiro (2005) mencionam a existência de estudos que mostram que a coerência das decisões e a estabilidade das políticas públicas podem ser aumentadas, quando existem estruturas institucionais que requerem negociação e debate entre os diferentes atores envolvidos. Assim, os policymakers melhoram a compreensão dos problemas, obtêm mais informações e corrigem erros de cálculo que apenas seriam percebidos na implementação da política. Segundo os autores, os organismos internacionais passaram a defender a ideia de que não basta canalizar investimentos para os países emergentes sem a realização de reformas institucionais que reduzam a ineficiência na alocação de recursos e aumentem o controle do governo, diminuindo a corrupção e o clientelismo. Nesse diapasão, as instituições de controle originariamente criadas para fiscalizar

a conduta dos atores expandiram seu papel para avaliar e intervir nas políticas. (Arantes et al., 2010).

Michael Power (2009) em sua Teoria da Explosão da Auditoria demonstrou que nos países anglo-saxônicos ocorreu um aumento das estruturas burocráticas de controle devido às reformas da *New Public Management* (NPM). Nesses países, a auditoria deixou de ser um instrumento de controle formal para atuar como instrumento de operacionalização de ideias de eficiência e eficácia das políticas públicas. Segundo Power (2009), o aumento das práticas voltadas para a superação da orientação tradicional de controle baseado nos princípios da legalidade e formalismo para um controle orientado pelo princípio da eficiência está relacionado ao crescimento da demanda por maior *accountability* pelos provedores de serviços públicos, às restrições fiscais que acarretaram em redução do endividamento público, bem como uma maior preocupação com eficiência e qualidade dos serviços públicos.

No mesmo sentido, Loureiro et al. (2012, p. 2) afirmam que nos países democráticos, os órgãos de controle “têm recebido a orientação de que o controle não deve visar apenas o combate à corrupção, mas igualmente melhorar o desempenho da gestão pública”. Eles se reportam a um trecho do texto do autor inglês Radford, no qual ele afirma que o papel dos auditores vai além da realização de uma checagem retrospectiva da legalidade e uso apropriado dos recursos públicos, destacando seu papel na busca por economia, eficiência e efetividade na gestão pública (Loureiro et al., 2012).

Essa ampliação do escopo de atuação dos órgãos de auditoria surgiu com o advento da auditoria operacional nos anos 1970, em países da Europa Ocidental, América do Norte e Austrália, onde estavam sendo implementados programas de reforma da Administração Pública. A auditoria operacional é uma forma de auditoria focada na eficiência e na efetividade ou no custo benefício das atividades públicas. (Pollitt et al., 2008).

Reflexos dessas mudanças são vistos na atuação dos órgãos de controle no Brasil que recentemente tem ampliado sua atuação para o controle do desempenho dos resultados das políticas públicas.

### **3. A dualidade do controle interno**

A dualidade do papel do controle interno é intrínseca à natureza de sua atividade. Ela é encontrada nas teorias que fundamentam e conceituam controle interno, na percepção dos auditores em relação à sua função e na atuação dos órgãos de controle, que ora atuam como órgão avaliador, mediante realização de auditorias operacionais, ora atuam como órgão repressivo, por meio da realização de ações investigativas e operações especiais.

### 3.1 Dualidade na concepção de controle interno.

A dualidade do papel dos órgãos de controle interno foi identificada no próprio conceito de controle interno, no arcabouço jurídico que regulamenta a atividade, bem como nas teorias que orientam o seu exercício, conforme pode ser verificado nas tipologias descritas a seguir.

#### 3.1.1 Controle interno contábil e controle interno administrativo

O conceito de controle interno foi elaborado pela contabilidade que dividiu os controles internos em controles contábeis e controles administrativos. (Attie, 1998, p. 110) Segundo ela, os controles contábeis referem-se aos procedimentos diretamente relacionados à salvaguarda dos ativos contra erros e fraudes e a fidedignidade dos registros financeiros da entidade. Por outro lado, os controles administrativos constituem procedimentos relacionados à eficácia e à eficiência operacional da entidade e à obediência às diretrizes administrativas.

Uma das definições de controle interno mais utilizadas na atualidade é a do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), segundo o qual:

*Controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (Attie, 1998, p. 110)*

Nota-se que, o próprio conceito de controle interno apresenta uma divisão dual entre duas atividades essenciais: a preservação do patrimônio contra fraudes e a melhoria da eficácia e eficiência da gestão. Sendo assim, as atividades de controle contábil voltam-se para a garantia dos aspectos legais e de confiabilidade das informações registradas nos sistemas gerenciais e os controles administrativos, para o atingimento dos resultados operacionais com a melhoria da gestão.

O controle administrativo está relacionado às concepções de controle elaboradas pelas diferentes abordagens da Teoria Geral da Administração, que incluíram o controle como atividade essencial ao ato de administrar. Taylor estabeleceu o controle como um dos princípios da administração científica, tendo como função “controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto” (Chiavenato, 1936, p. 51). No mesmo sentido, Fayol, criador da abordagem anatômica da administração, definiu que “controlar é verificar que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas” (Chiavenato, 1936, p. 81).

Outra importante definição de controle interno, muito utilizada na atualidade, é a elaborada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, segundo o qual:

*Controle interno 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, p. 6)*

Essa definição remete à questão da segurança que deve estar envolvida na condução dos processos organizacionais, segurança capaz de garantir que os objetivos sejam atingidos conforme preestabelecidos e que não haja desvios. Há uma preocupação com a conformidade e com a eficácia e eficiência da gestão.

A definição de controle interno estabelecida pela Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, também contempla tanto o controle administrativo quanto o controle contábil:

*Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (Brasil, 2001).*

Os estudos que analisam a evolução histórica das instituições de controle interno no Brasil demonstram que inicialmente esses órgãos estavam voltados estritamente para um controle contábil, sem nenhuma preocupação com a questão da eficácia, eficiência e resultado das políticas públicas. Isso, em parte, explica a tendência do controle focado nos aspectos da legalidade e da formalidade, prevalecer sobre outras formas de controle (Silva, 1999; Castro 2009; Garcia, 2011; Balbe, 2013). Na medida em que o controle interno passou a ampliar sua atuação, suas áreas foram se afastando das unidades responsáveis pela contabilidade e se aproximando das áreas de planejamento e gestão, até se tornarem órgãos autônomos.

### *3.1.2 Controle da legalidade e controle do desempenho*

Outra recorrente discussão sobre a forma de atuação dos órgãos de controle interno se dá entre o controle da legalidade e o controle do desempenho. O controle da legalidade compreende a atividade de verificação da conformidade dos atos de gestão ao ordenamento jurídico. Seu foco de atuação é o cumprimento das formalidades estabelecidas em leis, regulamentos e normas internas. Esse controle busca garantir segurança jurídica às transações e evitar que exista alguma lacuna que possibilite a ocorrência de fraude ou desvio. Por outro lado, o controle do desempenho compreende a atividade de verificação do atingimento dos objetivos previamente fixados pela administração. Seu foco de atuação é o atingimento dos resultados, buscando-se identificar os riscos que possam impactar o atingimento dos resultados e prejudicar o desempenho da gestão.

A questão dos órgãos de auditoria governamental atuarem mais no controle da legalidade ou no controle do desempenho é um dilema enfrentado por outros países, conforme relatado por Pollitt et al. (2008) em pesquisa realizada em cinco países da Europa Ocidental.

No Brasil, a responsabilidade pelo exercício de atividades de controle da legalidade e do controle do desempenho encontra-se consubstanciada no ordenamento jurídico brasileiro, desde a primeira menção ao termo controle interno pela Lei 4.320/1964. Em seu art. 75, o referido diploma legal atribuiu ao controle interno a função de verificação da legalidade dos atos de gestão e de verificação do cumprimento dos programas de trabalho. No mesmo sentido, a Constituição Federal de 1988, quando descreve a finalidade do sistema de controle interno em seu art. 74, contempla tanto atividades relacionadas ao controle da legalidade quanto ao controle do desempenho.

Esse aspecto foi contemplado na definição da missão institucional da Controladoria-Geral da União que, quando da elaboração do planejamento estratégico para o período 2012-2015, definiu como missão institucional: "Prevenir e combater a corrupção e aprimorar a gestão pública" (Brasil, 2011). Nesse diapasão, as atividades do órgão voltam-se não apenas para o controle de irregularidades na execução dos recursos públicos, não apenas para o combate aos crimes de corrupção, mas também para o controle dos resultados das políticas públicas.

### *3.1.3 Controle positivo e controle negativo*

Outra classificação elaborada para o controle interno refere-se ao controle positivo e o controle negativo que influenciam diferentes interpretações acerca do papel e da forma de atuação dos órgãos de controle.

Ao analisar a função de controle interno, Viegas (1996) explica que a noção de controle foi transposta da Sociologia para a Administração trazendo uma visão comportamental e punitiva à atividade de controle. Segundo ele, essa visão é equivocada, pois a Sociologia e a Administração têm objetos de estudos diferentes. A sociologia está voltada para o domínio da coesão social enquanto a administração está voltada para o domínio da ação. Com isso, o termo "controle" apareceu na Administração com o sentido de fiscalizar, exercer uma ação de controle sobre a pessoa, ou seja, com um sentido negativo de correção do comportamento dos indivíduos. Viegas defende que na Administração, o controle deveria ter um sentido positivo, de correção da ação, de fazer com que as coisas ocorram de acordo com o previsto, visando o atingimento dos objetivos planejados (Viegas, 1996).

Dentro dessa tipologia o controle negativo está voltado para as atividades punitivas, de correção, atuando sobre a conduta dos agentes públicos e o controle positivo para o controle do desempenho e do atingimento dos resultados das políticas públicas.

Castro (2009) considera que essa tendência foi transportada para a Administração Pública Brasileira, em que o controle interno sempre foi mais focado no controle negativo, no exame dos aspectos da legalidade e da formalidade do que no positivo, voltado para a verificação do atingimento dos objetivos planejados.

### 3.1.4 Auditoria regulatória e auditoria operacional

A Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização (INTOSAI) faz distinção entre dois tipos de auditoria governamental, a regulatória e a operacional. A atividade de auditoria regulatória está mais voltada para realizar uma atestação, ou seja, para emitir um certificado de que o órgão executou as despesas em conformidade com as normas legais. Já a auditoria operacional está voltada para a realização de uma avaliação, o que pressupõe um exame mais subjetivo que verifique se de fato as despesas realizadas contribuíram para o atingimento dos objetivos da política pública. A auditoria operacional audita a economicidade de atividades administrativas, a eficiência da utilização dos recursos e a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos traçados (INTOSAI, 1992).

Essa classificação dicotômica entre auditoria regulatória e operacional também decorre do fato dos órgãos de auditoria governamental apresentarem uma dualidade na definição de sua missão institucional, que abrange tanto a verificação da legalidade quanto a avaliação do desempenho dos programas governamentais.

## 3.2 A dualidade na percepção e atuação do auditor

A percepção do auditor em relação ao papel do órgão de controle interno exerce influência sobre o direcionamento do seu trabalho. Embora os relatórios de auditoria da CGU sejam submetidos a uma série de revisões em vários níveis, passando por Divisões, Coordenações e Diretorias, quem é responsável por introduzir ou não um determinado fato nessa cadeia de análise é o auditor. O auditor é que vai a campo, entra em contato com os gestores e com beneficiários dos programas governamentais. É ele quem decide *in loco* quais documentos serão priorizados em sua análise e coleta evidências materiais de inconsistências na execução das políticas públicas. Sendo assim, o auditor possui uma margem de discricionariedade para decidir se um determinado fato é grave o suficiente para ser levado à análise superior do órgão, ou se aquela situação pode ser resolvida em campo diretamente com o gestor.

Quando o auditor adota uma postura legalista e formalista, procedendo uma mera consubstanciação de fatos a normas, ele reproduz em seu relatório um grande número de achados de auditoria, que na verdade não prejudicaram o atingimento dos objetivos da política nem causaram prejuízos ao erário, mas que simplesmente não seguiram todos os procedimentos formais previamente estabelecidos. Essa postura formalista pode prejudicar o alcance do objetivo do órgão de controle como um todo, pois ele será sobrecarregado com um grande número de constatações para analisar e acompanhar, perdendo o foco daquelas que realmente trariam um resultado substancial.

Sendo assim, a atividade do auditor envolve certo grau de subjetividade na avaliação das situações com as quais ele se depara. Uma das mais renomadas metodologias de auditoria governamental desenvolvidas na atualidade, a metodologia do Coso, reconhece que a atividade de controle interno envolve um julgamento,

quando afirma que “Um sistema de controle interno eficaz exige mais do que a estrita observância a política e procedimentos: exige sim, o uso de julgamento”. (COSO, 2013, p.4)

Por isso, a presente pesquisa buscou identificar as diferentes percepções dos profissionais que atuam no controle interno, mediante a realização de entrevistas com vinte servidores da Controladoria Geral da União. Esses entrevistados atuam em diferentes atividades do órgão, tanto na realização direta de auditorias e fiscalização, quando na revisão de relatórios, planejamento das ações de controle e atividades de direção e assessoramento superior. A partir dessas entrevistas foram identificadas as seguintes percepções:

### 3.2.1 *Aprimoramento da gestão como atividade primordial*

Ao serem questionados acerca de qual seria a atividade primordial da CGU, a maioria dos entrevistados afirmaram ser o aprimoramento da gestão. Segundo eles, o aprimoramento dos mecanismos de controle contribui para a diminuição dos riscos que afetam a gestão e que possibilitariam a ocorrência de fraudes. Nesse sentido, as atividades relacionadas ao combate à corrupção teriam um caráter excepcional, ocorrendo em casos específicos como decorrência das atividades de aprimoramento da gestão. Segundo eles a vantagem de se priorizar as atividades de aprimoramento da gestão é que esse enfoque busca a identificação da causa dos problemas, ao contrário das atividades de combate à corrupção, que em geral, tentam atacar o fato e não a causa.

Os entrevistados ponderaram ainda que, pelo fato da CGU ser um órgão interno ao Poder Executivo e parte do ciclo de gestão, ela deveria atuar em parceria com os demais órgãos, na busca do aprimoramento dos resultados da gestão.

### 3.2.2 *A resistência à função de aprimoramento da gestão*

Apesar da maioria dos entrevistados ter apontado o aprimoramento da gestão como sendo a função primordial da CGU, eles relataram o fato de haver na instituição certa resistência por parte de alguns servidores que consideram que seu papel restringe-se ao combate à corrupção. Segundo eles, alguns auditores confundem seu papel, pois focam seu trabalho na busca de irregularidades e não na avaliação das políticas públicas:

*A gente está muito imbuído na questão do sentido policial. Foge um pouco da função apoio, auxílio ao gestor. Na verdade, nós somos controle interno, então teria que ser prévio e não posterior. Acho que tem um erro grande aí de concepção.*

Essa tendência decorre do fato de alguns auditores considerarem que seu trabalho apenas terá relevância se ele identificar um grande número de situações de descumprimento legal, conforme demonstra a fala de um dos entrevistados:

*A lógica de um auditor, o que dá capital a um auditor é ele achar uma irregularidade. Isso faz parte da nossa natureza. Quanto mais ele é capaz de detectar as situações relevantes,*

*mais capital profissional ele angaria. E ele é cobrado pela cúpula da instituição que precisa desse capital também.*

De fato, os órgãos de controle interno têm como função detectar irregularidades. A disfunção surge quando seu papel de apoio ao aprimoramento da gestão é renegado e as entrevistas realizadas relataram haver uma certa resistência nesse sentido.

### 3.2.3 Percepção de que a dualidade é intrínseca à natureza do controle interno

Os entrevistados afirmaram que o auditor exerce um papel que intrinsecamente é duplo, que envolve duas formas de atuação diferentes a depender da natureza da situação que é encontrada e do escopo do trabalho que estão executando. Por isso, o auditor deve estar preparado para atuar tanto na identificação de irregularidades, no combate à corrupção, quando em atividades de aprimoramento da gestão, auxiliando o gestor a identificar os riscos que estão impactando o atingimento dos resultados da gestão. Esse grupo de entrevistados passou a percepção de que essas atividades são complementares e compatíveis e que por isso não deve haver separação entre uma e outra. Segundo esses auditores, ao examinarem processos e procedimentos, identificarem falhas e riscos nos processos de gestão, eles já estão identificando irregularidades que podem estar relacionadas à corrupção.

Apesar de terem apontado o aprimoramento da gestão como sendo a função primordial do órgão, os entrevistados consideraram que o aprimoramento da gestão e o combate à corrupção são atividades complementares, não excludentes e que uma é consequência da outra, pois zelar por uma gestão eficiente e eficaz é uma forma de se combater a corrupção. Sendo assim, não se poderia separar as duas atividades, pois elas têm que ser realizadas concomitantemente, devido à sua natureza complementar. Caberia então ao auditor, durante a realização dos exames de auditoria saber identificar que está lidando com situações distintas que requerem distintas formas de atuação. Para isso, deve o auditor buscar analisar a conduta do gestor para verificar se houve má-fé e a partir de aí aprofundar seus exames naqueles pontos considerados críticos.

Por terem que atuar em atividades que requerem uma distinta postura profissional o auditor dever ter a capacidade de exercer um papel que é duplo e que irá depender da situação com a qual ele está lidando. Um dos entrevistados relata a importância de se identificar a natureza do problema e verificar se ele foi causado por um erro de gerenciamento ou de conduta:

*Então eu acho que essa percepção que é difícil ter, mas que é fundamental para você decidir para qual caminho vai seguir. Então num trabalho de auditoria, se você identifica problemas graves você teria que examinar a fundo a natureza desse problema, a causa dele. Então é um problema de gerenciamento ou um problema de conduta? Se for de gerenciamento você está diante da possibilidade de apresentar sugestões de melhoria. Se você estiver diante de uma questão de conduta, o seu caminho teria que ser outro, aquele mais repressivo.*



Por lidarem com diferentes situações envolvendo erros intencionais e não intencionais, os auditores acabam tendo que atuar em situações relacionadas a falhas gerenciais e em situações relacionadas às inadequações de conduta. O Papel atribuído ao órgão de controle interno, tanto pela teoria contábil quanto pela própria Constituição Federal, remete ao exercício de uma tutela administrativa quando lhe atribui a função de salvaguardar o patrimônio público. E nessa relação de tutela, o órgão de controle interno protege o patrimônio público tanto fortalecendo os gestores, quanto o defendendo de gestores mal-intencionados. Um dos entrevistados fez uma interessante analogia com o papel da CGU em relação ao gestor, comparando a relação paternal que os pais têm em relação aos seus filhos que envolve tanto proteger quanto corrigir de forma educativa.

#### *3.2.4 Diferentes percepções entre os servidores do órgão central e das Regionais*

As entrevistas identificaram uma divergência entre as visões dos servidores que trabalham no órgão central em Brasília e os servidores que atuam nas Unidades Regionais. Em Brasília os servidores têm a percepção de que o papel primordial da CGU é o aprimoramento da gestão e que o combate à corrupção ocorre em casos excepcionais. Por outro lado, os servidores das Regionais veem a CGU como sendo precipuamente um órgão de combate à corrupção e que sua função é identificar irregularidades na execução dos recursos públicos.

Há que se destacar que os servidores do órgão central e das Unidades Regionais atuam em diferentes ambientes de trabalho. Em Brasília, os auditores lidam diretamente com gestores mais qualificados tecnicamente, que cuidam da coordenação de políticas públicas nos Ministérios. Por outro lado, os auditores lotados nas Regionais têm maior contato com servidores das prefeituras que executam os programas federais em seus municípios. Muitos desses servidores não têm uma qualificação técnica adequada para gerir políticas públicas. Há casos de servidores apadrinhados que são colocadas nas prefeituras para atender à interesses políticos, além de casos de servidores que têm ligação com as empresas fornecedoras. Por isso, os servidores das Regionais acabam tendo uma visão de um serviço público ineficiente e despreparado tecnicamente.

A frequência com que lidam com situações irregulares, bem como a realização de operações especiais em conjunto com Polícia Federal e Ministério Público que, em sua maioria, são desencadeadas nos Estados, reforçam a natureza correicional e investigativa do órgão entre os servidores das Regionais.

A forma de divisão do trabalho explica em parte a visão mais restritiva que os servidores das Regionais têm da atividade de avaliação da política pública. Na Regional, o auditor acaba não trabalhando com o programa governamental como um todo, uma vez que as atividades de Avaliação da Execução dos Programas Governamentais são realizadas pelas Regionais e consolidadas em Brasília. Com isso, ele trabalha apenas com um segmento do programa, cuidando de aspectos específicos e pontuais.

Os relatos colhidos no órgão central passaram o entendimento de haver uma complementariedade e compatibilidade entre os dois papéis do controle interno. Já os relatos colhidos nas Regionais, trouxeram à tona as dificuldades que os servidores enfrentam no exercício das duas funções, como pode ser verificado no relato de um auditor de uma Regional:

*Eu particularmente não consigo virar a chave. Por que você tem que virar a chave. Uma hora eu estou fazendo um trabalho de combate à corrupção, então eu sou quase um policial, uma ação mais investigativa. Outra hora eu tenho que virar a chave, eu tenho que atuar como um consultor de política pública, tenho que avaliar os aspectos de eficácia, eficiência, efetividade, tenho que entender as dificuldades do gestor. Então isso, como servidor, isso é muito difícil, para você estar atuando nas duas linhas.*

Essa dificuldade é percebida entre os servidores que executam as atividades de ponta, pois eles atuam num ambiente em constante mutação. A frequência com que eles lidam com irregularidades num mesmo órgão dificulta a adoção de uma outra postura num espaço de tempo muito curto entre uma atividade de apuração de irregularidades e de avaliação da política.

### 3.2.5 Percepções e práticas que se reforçam: os relatórios de auditoria e fiscalização.

A tendência de os auditores priorizarem o relato de irregularidades nos relatórios de auditoria foi apontada pelos entrevistados como decorrente da metodologia de trabalho e da forma como os relatórios estão estruturados, em informações e constatações. Segundo eles, internamente, o que atribuiu valor ao relatório são as constatações que contém falhas, impropriedades e irregularidades. São esses itens que são demasiadamente discutidos e dão relevância ao relatório. Isso passa a imagem para o auditor de que o trabalho dele só tem importância se ele registrar falhas graves, então ele direcionando seu trabalho para isso:

*Então independentemente de ele olhar uma gestão que está bem estruturada, que às vezes o gestor teve ganhos operacionais no tempo em que ele esteve à frente de determinada área, a gente acaba, ainda que a gente perceba isso, a gente acaba não relatando, porque o foco do cara vai ser identificar problema. Então de fato há um direcionamento para isso no nosso trabalho. E isso na minha opinião é muito decorrente dessa cultura organizacional que foi criada a partir da nossa metodologia de trabalho que é segmentar o nosso relatório, muitas vezes em falhas pontuais ali que muitas vezes prejudica uma avaliação mais sistêmica daquela situação que a gente está avaliando.*

Essa distorção gera uma certa tensão entre as áreas centrais e os servidores que atuam na ponta, conforme relatado por um servidor do órgão central:

*Cria-se atrito com as pontas, muitas das vezes a gente indica, olha qual a consequência desse ponto que você está colocando nesse relatório, o que você busca de resultados finais*

*quanto a isso, é simplesmente responsabilizar alguém, ou você quer melhorar os processos dentro da casa, como é que você visa uma recomendação diante desses pontos.*

Outro entrevistado também atribuiu essa tendência aos próprios procedimentos do órgão que direcionam o trabalho do auditor para a detecção de irregularidades pontuais. Além disso, o tempo muito curto para execução de cada trabalho faz com que o auditor busque atuar nas áreas em que há maior probabilidade de serem identificadas irregularidades mais graves e que favoreça a elaboração de um relatório que será mais valorizado dentro da organização.

Apesar da tendência dos relatórios em abordar mais questões relacionadas ao combate à corrupção, há um esforço do órgão em trabalhar com outras abordagens e incluir nos relatórios a identificação de boas práticas adotadas pelos gestores, identificar riscos e gerar informações capazes de auxiliarem o gestor no processo de tomada de decisão.

A tendência em priorizar a identificação de irregularidade pode prejudicar um esforço que a instituição tem feito para fortalecer sua função de monitoramento de políticas públicas e seu papel de aprimoramento da gestão. Se os relatórios produzidos no âmbito da AEPG forem elaborados com o direcionamento para o apontamento de irregularidades e não buscarem avaliar a política, o objetivo primordial dessa atividade que é avaliar a política, não estará sendo atingido.

### 3.2.6 A fragilidade da função de aprimoramento da gestão.

Os entrevistados também demonstraram que o exercício apenas da função de aprimoramento da gestão seria insuficiente para dar efetividade ao trabalho da CGU:

*E eu acho que só aprimorar controle também é insuficiente, por que você aprimora controle quando o gestor tem interesse em fazer uma boa gestão, quando o gestor é mal-intencionado, o aprimoramento do controle depende dele, não depende da CGU. A CGU recomenda, aponta, mas efetivamente quem adota medidas de aprimoramento do controle é o próprio gestor.*

Realmente quando o gestor pratica um ato intencionalmente para obter uma vantagem indevida ele não tem intenção de aprimorar os controles em seu órgão.

O aprimoramento da gestão depende do desenvolvimento de uma parceria com o gestor, a quem cabe efetivamente aprimorar os controles da gestão. Por isso, a CGU tem adotado a realização de reuniões de busca conjunta de solução entre auditores e gestores no final dos trabalhos de auditoria. Nessas reuniões, auditores e gestores discutem alternativas para sanar as falhas encontradas durante a realização das auditorias e pactuam prazos para implementação das recomendações que o gestor se compromete a efetivar. A função de aprimoramento da gestão depende dessa atuação do auditor como agente que atua em parceria com o

gestor público, para assim se verificar se a recomendação é exequível, se o gestor tem orçamento, pessoal e condições de implementar aquelas medidas.

### *3.2.7 A visibilidade conferida pelas atividades de combate à corrupção*

As atividades de combate à corrupção passaram a ter destaque na atuação do sistema de controle interno desde a criação da CGU em 2003, muito em função da visibilidade que essa atuação propicia ao órgão. Realmente, o combate à corrupção se mostra, muitas vezes, como sendo uma atividade mais concreta, na qual a CGU atua em parceria com outros órgãos de controle, acarretando um resultado imediato com apreensões, paralisação de obras, afastamento de pessoas de cargos públicos, aberturas de inquéritos e devolução de recursos ao Tesouro Nacional.

Os crescentes escândalos de corrupção envolvendo diversos setores do Estado e da sociedade acabam influenciando os integrantes dos órgãos de controle interno a atuarem numa postura mais combativa.

A própria imprensa contribuiu para reforçar esse entendimento entre os servidores, pois frequentemente menciona a CGU como órgão de combate à corrupção e noticia sua atuação na identificação de irregularidades e fraudes na gestão dos recursos públicos. Essa atuação da CGU no combate à corrupção que tem propiciado seu reconhecimento como instituição pública perante a sociedade.

### *3.2.8 A necessidade de mudança da cultura organizacional*

A resistência em reconhecer o papel da instituição no apoio ao gestor e aprimoramento da gestão por parte de alguns servidores foi atribuída pelos entrevistados à cultura organizacional do órgão. A cultura organizacional constituiu num conjunto de concepções, normas e valores que são considerados como certos pelos integrantes da organização e que são afirmados e comunicados aos membros da organização de uma forma tangível, mediante ritos, rituais, mitos, estórias, gestos e artefatos. (Fleury, 1996, p. 19)

A tendência da atuação dos auditores se concentrar em apontar apenas irregularidades foi atribuída a uma questão cultural, adotada por alguns auditores que não reconhecem no seu papel uma função de apoio e auxílio aos gestores no aprimoramento da gestão.

Para promover uma uniformização de entendimentos, os entrevistados mencionaram a necessidade de haver uma melhoria na comunicação interna para que os servidores compreendam a natureza de cada trabalho e o papel da instituição como órgão de controle interno.

A necessidade de mudança da atuação passa pela necessidade das auditorias não se concentrarem na verificação de meras formalidades e sim nos aspectos substanciais da gestão. A postura formalista dos órgãos de controle sempre foi criticada pelos próprios gestores públicos que se viam sobrecarregados com o excesso de questões meramente formais que tinham que comprovar seu cumprimento. Um dos entrevistados relatou

a recente tendência à mudança dessa atuação e que com isso, os próprios gestores sentiram o peso de uma auditoria realizada com base em métodos mais sofisticados:

*O gestor tradicional ele está esperando uma auditoria que venha vasculhar seus processos e ficar lá cobrando diárias e passagens. Isso é outro problema por que você elevou o nível da conversa. Eles viviam batendo na CGU porque eu pegava o problema da falta do ticket da viagem e o relatório. Quando você abandonou isso e passou a verificar coisas mais relevantes, os gestores perguntaram por que vocês estão olhando isso. Ora você não reclamava que a gente só olhava diária e passagens? Então isso elevou o nível da discussão. Muitas vezes o nível bate na falta de capacidade do gestor de responder à altura.*

Outro entrevistado afirmou também ter percebido uma tendência de mudança de enfoque na atuação da CGU nos últimos anos:

*Eu acho que mudou bastante. Nos últimos anos essa diretriz vem muito forte de que só somos controle interno, que o nosso papel é estar junto com o gestor, é aprimorar e contribuir, isso é algo que a gente vem escutando bastante, nos últimos anos. Então eu percebo uma mudança de cultura. Eu estou na casa desde 2006, mas quando eu entrei eu ouvia muito, há vamos atrás de problema, não é isso, principalmente no momento em que aconteceu um fortalecimento dessa linha de avaliação de políticas públicas, a gente está indo para lá para avaliar. Então se eu já vou numa linha muito tendenciosa e vou procurando problema eu vou achar um problema. Então eu enviesou aquela minha avaliação. Então, a gente percebe nos últimos anos um fortalecimento dessa linha de atuação de avaliação da execução dos programas de governo que traz bastante essa questão de aprimoramento, de que forma que a gente pode contribuir para o gestor.*

As entrevistas revelaram que a maioria dos entrevistados tem a consciência do papel da CGU no aprimoramento da gestão e da sua função de órgão de controle interno. Entretanto, esses mesmos entrevistados reconheceram que grande parte dos servidores não interpreta adequadamente o papel do órgão, o que torna necessário o desenvolvimento de um trabalho para nivelar esses entendimentos, melhorar a comunicação interna e aprimorar metodologias de trabalho.

## 4. Considerações finais

Este texto discutiu o dilema enfrentado pelos órgãos de controle e pelos seus servidores que lidam com a questão de concentrarem sua atuação no controle da legalidade ou no controle do desempenho, de adotarem uma postura mais repressiva e investigativa, ou atuarem como avaliadores de políticas públicas e parceiros dos gestores no aprimoramento da gestão pública.

As pesquisas documentais e as entrevistas permitiram concluir que os dois papéis desempenhados pelo controle interno não são conflitantes e sim complementares. Verificou-se que parte dos servidores tem a consciência de que a CGU tem como função, tanto o combate à corrupção, quanto o aprimoramento da gestão, embora essa visão não seja compartilhada pela totalidade dos servidores da casa.

A CGU tem desenvolvido uma série de atividades para reforçar sua atuação no monitoramento das políticas públicas, como a Avaliação da Execução de Programas Governamentais (AEPG), realizada mediante roteirização, fiscalização por sorteios de municípios e fiscalização de entes federativos. Entretanto, as entrevistas realizadas confirmaram o risco de os auditores que realizam essas atividades estarem mais direcionados para a identificação de irregularidades do que para a realização de uma avaliação do desempenho desses programas, o que confirma a hipótese inicial formulada pela pesquisa.

O servidor que atua nas atividades de auditoria tem um papel fundamental na atuação da CGU como um todo, pois é a partir da sua análise preliminar que os fatos são encaminhados para discussão pela estrutura interna do órgão. Ao fazer essa ligação entre o auditado e a estrutura de tomada de decisão do órgão de auditoria, o auditor dispõe de uma margem de discricionariedade para decidir se considera uma determinada situação irregular ou não, conforme seu julgamento preliminar. Nesse diapasão, o Coso reconhece que um sistema de controle interno eficaz exige o uso não apenas da estrita observância à política e procedimentos, mas também de um julgamento.

As diferentes percepções acerca do papel da instituição apontaram a necessidade de se trabalhar internamente a questão da missão institucional do controle interno entre os diferentes segmentos do órgão e de se melhorar a comunicação interna, de forma a nivelar concepções e entendimentos entre o órgão central e as unidades regionais.

As entrevistas também apontaram a necessidade de reformulação da metodologia de trabalho e da estrutura organizacional, reforçando os dois papéis primordiais do órgão, para que assim não ocorra primazia de um sobre o outro.

A presente pesquisa identificou, mediante entrevistas e pesquisa documental, a necessidade de reestruturação do sistema de controle interno para implantação de um modelo organizacional que promova um fortaleci-

mento da atuação da CGU junto aos Ministérios, sem perder a capacidade de coordenação por parte do órgão central.

As propostas de modernização e reforma do Estado têm preconizado uma mudança nos mecanismos de controle da gestão pública, defendendo a substituição de um controle de procedimentos para um de resultados. Essa proposta envolve a substituição dos controles meramente formais, por indicadores de desempenho capazes de aferir melhor os resultados das políticas públicas. A mudança da forma de controle na Administração Pública passa necessariamente por uma mudança na cultura dos órgãos de controle. Como poderiam os gestores substituir os controles formais por outras formas de controle, se ao final do exercício financeiro eles são auditados sob uma ótica de controle formal e são demandados a responder pela não implantação de uma série de procedimentos formais? Por essa razão, a modernização da gestão pública e a adoção de um modelo de controle de resultados devem envolver diretamente os órgãos de controle para que auditores e auditados se sintam comprometidos com a implantação de uma nova cultura de controle, atuando como parceiros e corresponsáveis pelos resultados dessas medidas.

## Referências bibliográficas

- ARANTES, Rogério Bastos *et al.*. O Controle Democrático da Administração Pública no Brasil. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRÚCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silva. **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998 [3ª ed]
- ABRÚCIO, Luiz Fernando; Loureiro, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: BIRDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.) **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- BALBE, Ronald da Silva. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN/SFC/nº01/2001). Brasília, 2001.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Executiva. Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional. Plano de Integridade Institucional 2012-2015. Brasília, 2011.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle. Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo. Brasília, 2015.
- CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2009 [2ª ed]
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1936.
- COSO. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**. Controle Interno – Estrutura Integrada. Sumário Executivo. Traduzido por PwC. Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2013.
- FLEURY, Maria Tereza Leme. O desvendar a cultura de uma organização - uma discussão metodológica. In: FLEURY, M. Tereza Leme *et al.* **Cultura e poder nas organizações**. São Paulo: Alas, 1996 [2ª ed.]
- GARCIA, Leice Maria. Análise do controle interno no poder executivo federal brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: a história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.
- LOUREIRO, Maria Rita *et al.* Coordenação do sistema de Controle da Administração Pública Federal. **Série Pensando o Direito**, n. 33/2009, Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça, Brasília, 2009.



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

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

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

POLLITT, Christopher. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução de Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

POWER, Michael. The Theory of the Audit explosion. In: FERLIE, E; LYNN JR., L. E.; POLLIT, C. (eds). *The Oxford handbook of public Management*. London, Oxford University Press, 2009.

SILVA, Arthur Adolfo C. O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). 1999. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia vencedora do Prêmio Serzedello Corrêa, 1998). Instituto Serzedello Corrêa do TCU. Brasília, 1999.

VIEGAS, Waldyr. Controle administrativo e controle social – analogias, contrastes e paralogismos. **Cadernos de Administração**, v. 2, n. 6, 1996.