

**Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
Escola de Administração e Negócios – ESAN/UFMS**

**Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu Mestrado Profissional
em Administração Pública em Rede Nacional – Profiap**

Janaina Gonçalves Theodoro de Faria

**A IMPORTÂNCIA DA ESTRUTURAÇÃO DO CONTROLE
INTERNO DO PODER EXECUTIVO COMO INSTRUMENTO DE
ACCOUNTABILITY DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Campo Grande - MS
2017

Janaina Gonçalves Theodoro de Faria

**A IMPORTÂNCIA DA ESTRUTURAÇÃO DO CONTROLE
INTERNO DO PODER EXECUTIVO COMO INSTRUMENTO DE
ACCOUNTABILITY DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP realizado na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Dario de Oliveira Lima - Filho

Campo Grande - MS
2017

O trabalho de Conclusão Final intitulado A IMPORTÂNCIA DA ESTRUTURAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY* DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, apresentado por JANAINA GONÇALVES THEODORO DE FARIA, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública, à banca examinadora, no Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, obteve conceito_____.

Campo Grande – MS, 15 de dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

PROF. DR. DARIO DE OLIVEIRA LIMA-FILHO, ESAN/UFMS
Orientador

PROF. LUIZ MIGUEL RENDA DOS SANTOS
Examinador Interno

PROF. FILIPE QUEVEDO PIRES DE OLIVEIRA E SILVA
Examinador Externo

FARIA, Janaina Gonçalves Theodoro de. A importância da estruturação do controle interno no poder executivo como instrumento de *accountability* da administração pública federal. 2017, 103 f. Trabalho de Conclusão Final (Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP) - Escola de Administração e Negócios, da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, 2017

É concedida à Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) permissão, para reproduzir cópias desta Dissertação de Mestrado, com propósitos acadêmicos e científicos. A autora reserva para si todos os direitos autorais de publicação. Nenhuma parte desta Dissertação de Mestrado pode ser reproduzida, sem autorização por escrito da autora. Citações são estimuladas, desde que citada a fonte.

Para meus grandes amores: Nilson, Elza, Gilson, Vitor e Sofia.

AGRADECIMENTOS

A sensação de dever cumprido neste momento reflete a colaboração de todos que de alguma forma trilharam o caminho desse desafio, pois acredito que o aprendizado só pode ser assimilado com a conjunção de inúmeros fatores apoiados nas pessoas que de alguma forma estiveram responsáveis por essa grande orquestra acadêmica.

Aos professores e servidores da ESAN que conduzem o programa de mestrado com seriedade e foco e permitem que consigamos trilhar este caminho de conhecimento com entusiasmo.

Em especial aos Professores Dr. Dario de Oliveira Lima-Filho, meu orientador experiente e completo, que me deu toda a liberdade em realizar esse trabalho, mas com sua habilidade, conseguiu me conduzir até aqui, Dr. Alessandro Gustavo Souza Arruda, um grande estimulador e amigo e o Dr. Luiz Miguel Renda, que contribuiu fortemente com novas oportunidades acadêmicas.

Aos colegas do PROFIAP que compartilharam momentos ímpares, me auxiliaram no entendimento de assuntos mais difíceis e sofreram as mesmas angústias que eu, minha gratidão e desejo de grandes realizações.

Aos colegas da CGU, aos quais prefiro não citar nomes, pois estaria correndo o risco de ser injusta, minhas sinceras considerações e agradecimentos. São as pessoas que mais convivo em minha rotina diária, com quem aprendo as mazelas do convívio social e principalmente permitem que eu aprenda a ser uma pessoa melhor.

Aos meus pais, meus primeiros amores, os quais sempre demonstram um apoio incondicional às minhas elucubrações e mesmo com todos os obstáculos sempre acreditam em mim. Vocês são demais.

Ao meu querido e amado Gilson, a quem tenho a honra de conviver pelos últimos 17 anos, quem me deu e me ajuda a criar, amar, educar e respeitar nossos maiores tesouros. Sei o quanto essa jornada impactou você, meu amor, mas sem você eu não conseguiria nada. Obrigada por ser meu esteio.

RESUMO

O objetivo deste trabalho de conclusão final é avaliar a necessidade da integração entre as quatro macro funções (auditoria, ouvidoria, correição e prevenção) executadas no Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e sua ressonância no sistema de controle interno, com o intuito de conferir o atendimento das premissas de *accountability* na gestão pública brasileira. O aporte teórico encontra-se fundamentado nas funções de controle da administração pública, atribuições de controladoria pública, com a execução de suas macro funções e a discussão do fortalecimento do controle interno e atingimento da *accountability*. A concepção deste estudo de caso utilizou o método científico de investigação descritiva e exploratória, com análise documental e levantamento de estudos. Como resultado, identificou-se a necessidade de estrutura normativa por meio da inclusão das atividades e instituições na Constituição Federal para respaldar as atividades executadas pelo controle interno que permitam a efetividade na sua atuação.

Palavras-chave: Administração pública, *accountability*, controle interno, controladoria.

ABSTRACT

This qualification project has the objective to evaluate the integration between the four macro functions (audit, ombudsman, correction and prevention) performed by Transparency Ministry and Comptroller General of Federation (CGU) and its repercussion on the internal control system, to comply with accountability in the Brazilian public management. The theoretical framework is based on public administration control function, attributions of controller, with execution of its macro functions and be able to fortify the internal control and according to accountability. The conception of this case study used the scientific method of descriptive and exploratory research, with documental and theoretical survey. As a result, the need for a normative framework in the Constitution, with activities and institutions, was identified to support and be effective the activities carried out by the internal control.

Palavras-chave: Public Administration, accountability, internal control, controller.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema de controle social na administração pública.....	38
Figura 2: Dimensões de controle e da controladoria	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Levantamento teórico sobre “ <i>regulatory framework</i> ”	17
Quadro 2: Tipos de Controle Administrativo, na concepção de Motta (2004).	27
Quadro 3: Tipos de Mecanismos de Participação	36
Quadro 4: Comparativo entre as Controladorias Estaduais	74
Quadro 5: Interações das macro funções da Controladoria do Setor Público	76
Quadro 6: A função de controle interno na Constituição Federal e Propostas de Emenda Constitucional	86
Quadro 7: Gastos diretos CGU (excluído pessoal)	92
Quadro 8: Abordagens teóricas do controle interno	95

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal
CGU – Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União
CONSOCIAL - Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social
CRG - Corregedoria-Geral da União
LAI - Lei de Acesso à Informação
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
OCDE - Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento
OEA - Organização dos Estados Americanos
OGP – Parceria para Governo Aberto (em inglês *Open Government Partnership*)
OGU - Ouvidoria-Geral da União
ONU – Organização das Nações Unidas
PAD - Processo Administrativo Disciplinar
PEC – Proposta de Emenda à Constituição Federal
PPA - Plano Plurianual
RAc - Relatórios de Acompanhamento
RGF - Relatório de Gestão Fiscal
SCI – Sistema de Controle Interno
SciMAT - Science Mapping Analysis Tool
SFC - Secretaria Federal de Controle Interno
SisCOR - Sistema de Correição do Poder Executivo Federal
STPC - Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção
TAC - Termo de Ajustamento de Conduta
TCA - Termo Circunstanciado Administrativo
TCU - Tribunal de Contas da União
UNODC - Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crime

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 DIAGNÓSTICO DA OPORTUNIDADE DE INTERVENÇÃO	15
2.1 Abordagens Teórico-Científicas	15
2.1.1 Accountability	21
2.1.2 Controle	24
2.1.3 Auditoria e fiscalização	28
2.1.4 Correição	31
2.1.5 Ouvidoria	34
2.1.6 Transparência e prevenção	37
2.1.7 Controladoria	41
2.2 Descrição dos Procedimentos Metodológicos	45
2.2.1 Problema da pesquisa	45
2.2.2 Procedimentos metodológicos	52
3 ANÁLISE DA OPORTUNIDADE DE INTERVENÇÃO	56
3.1 Descrição da Oportunidade de Intervenção	56
3.1.1 Auditoria e fiscalização	57
3.1.2 Correição	63
3.1.3 Ouvidoria	66
3.1.4 Transparência e prevenção	69
3.1.5 Sistema de controle interno brasileiro	74
3.2 Apresentação e Discussão das Alternativas para Oportunidade de Intervenção	77
3.2.1 Constituição federal e outras legislações	77
3.2.2 Propostas de emenda à constituição	85
3.3 Benefícios Esperados pelas Alternativas Indicadas para a Oportunidade de Intervenção	88
3.4 Contribuição da Proposta para a Organização	95
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	98
REFERÊNCIAS	100

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública é pautada por atividades que envolvem a aplicação de elevada soma de recursos financeiros para executar as políticas públicas. Esses atos não raramente geram improbidades, inconsistências, corrupção e outras malversações do dinheiro.

A corrupção é um complexo fenômeno social, político e econômico que afeta todos os países do mundo, que acaba por corroer as bases das instituições democráticas, distorcendo processos eleitorais, minando o Estado de Direito e deslegitimando a burocracia, além de causar instabilidade política e desacelerar o desenvolvimento econômico (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 2017).

Para fornecer efetividade às ações e às instituições para sua atuação no combate à corrupção, a Organização das Nações Unidas procura apoiar seus países membros no sentido de implementar a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, em vigor desde 2005, com os seguintes temas: prevenção, penalização, recuperação de ativos e cooperação internacional.

Desta forma, diversas ações foram realizadas no Brasil após a referida Convenção e alguns dos assuntos tratados nesta pesquisa foram originados no documento, que contribuiu para o fortalecimento do controle e da *accountability* no Estado brasileiro e na sua burocracia.

O controle da administração pública para atingir os objetivos propostos de forma a garantir que as informações disponibilizadas ao administrador público sejam suficientes para uma tomada de decisões adequada, envolvem o fortalecimento da *accountability* e o aperfeiçoamento de práticas administrativas.

Embora ainda sem tradução para o português, o termo *accountability* envolve não só a estruturação dos mecanismos de controle da administração pública, é preciso considerar que a gestão pública não envolve somente a burocracia existente, mas também a atuação das entidades públicas aos olhos do usuário do serviço público, ou seja, o cidadão (CAMPOS, 1990).

A demanda por uma gestão pública que atenda a coletividade passa por uma adequação da burocracia pública de forma a fortalecer os controles com a redefinição de controle e avaliação, sob a visão do desempenho, incluindo a verificação da eficácia, efetividade, justiça social e política; além de ampliara quantidade de controladores e sua relevância, de modo a robustecer a legitimidade da atividade de controle (CAMPOS, 1990).

Como a autora trabalha no Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e considerando que o Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública recomenda a realização do Trabalho de Conclusão Final com tema aplicável à instituição à qual o discente conhece e trabalha, a vinculação do assunto à realidade da CGU é constante e atual, tendo em vista as Propostas de Emenda à Constituição em tramitação no Senado Federal para conceder maior abrangência e agregação das atividades executadas pelo órgão.

A pesquisa procura contribuir para favorecer o modelo normativo do controle interno exercido pela CGU, procurando identificar a necessidade incontestável da ação de *accountability* na estrutura do Poder Executivo e aumentando a credibilidade do aparelho estatal.

De forma a contemplar as necessárias adequações ao controle da administração pública, esse trabalho originou-se no seguinte problema de pesquisa: qual a estrutura normativa necessária ao controle interno do poder executivo para o fortalecimento da *accountability* na administração pública federal?

Como a boa resposta depende da boa pergunta, nas palavras de Goldenberg (2004), o resultado da pesquisa é centralizado na pergunta, com o aprofundamento do assunto de forma organizada, por meio do aprofundamento do assunto, com estudo da bibliografia e com a sistematização de experiências práticas.

As observações se voltaram para análise da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, suas atribuições exercidas sob a perspectiva de controladoria pública, com a execução de suas macro funções, de forma a permitir o fortalecimento do controle interno e o atingimento da *accountability*, demonstrada pela efetividade no controle dos gastos e das políticas públicas.

Com a definição do problema, o objetivo geral da pesquisa é avaliar a necessidade da integração entre as quatro macro funções (auditoria, ouvidoria, correição e prevenção), no sistema de controle interno, com o intuito de conferir o atendimento das premissas de *accountability* na gestão pública brasileira.

Resultantes do objetivo geral, foram considerados os propósitos específicos, com a intenção de melhor entendimento e abrangência acerca do problema de pesquisa levantado: entender a realização de atividades de auditoria, fiscalização, ouvidoria, transparência, prevenção e correição, assim como a complementariedade e continuidade dessas ações, de

modo a atuarem com sinergia e interação, com vinculação das ações gerenciais e do controle social, para potencialização da ação do controle interno.

A importância das atribuições do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União na consolidação do processo democrático, considerando a complexidade da dinâmica social e seus reflexos nos organismos institucionais da administração pública, trouxe a contextualização deste trabalho na disciplina de Estado, Sociedade e Administração Pública, com fundamento na importância da aplicação na gestão pública, à luz dos elementos atinentes à *accountability*, responsabilização, transparência e controle interno.

O trabalho foi conduzido sob a forma de estudo de casos, com abordagem descritiva e exploratória utilizadas na coleta dos dados e na confecção do relatório, considerando a carência de estudos científicos brasileiros que relacionem o contexto da *accountability* com as atividades desempenhadas pelas controladorias e controles internos do poder executivo.

O Trabalho de Conclusão Final está dividido em duas seções, contando ainda com esta introdução, considerações finais, referências e anexos. Por tratar-se de pesquisa exploratória, foi escolhida a estrutura metodológica sob a forma de oportunidade de intervenção.

A primeira parte consiste no diagnóstico da oportunidade de intervenção, com as abordagens teórico-científicas sobre o controle da administração pública, controladoria, instrumentos de controle interno sob a ótica de *accountability* e legislação; na descrição dos procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, com os métodos utilizados para as respectivas análises e na caracterização da oportunidade de intervenção, com os aspectos destoantes no Sistema de Controle Interno (SCI) brasileiro.

A segunda seção traz a análise da oportunidade de intervenção, com apresentação e discussão das alternativas disponíveis, em virtude das possibilidades encontradas nas Propostas de Emendas Constitucionais que visam consolidar a estrutura da CGU, assim como os benefícios esperados com a aprovação das PECs e, ainda, a contribuição da aprovação das mesmas para o funcionamento sistemático do SCI.

Na conclusão são pontuados os principais achados com a condução da pesquisa, as limitações encontradas e sugestão para pesquisas futuras sobre o tema.

Por fim, estão as referências e anexos, com as consultas efetuadas inclusive nos sítios eletrônicos dos controles internos dos Estados da Federação e Distrito Federal.

2 DIAGNÓSTICO DA OPORTUNIDADE DE INTERVENÇÃO

2.1 Abordagens Teórico-Científicas

A importância do Estado na história das civilizações modernas demonstra que os estudos científicos podem acrescentar conceitos e solidificar conhecimentos sobre sua atuação e eventuais dificuldades na sua atuação.

O contexto atual da burocracia brasileira demonstra que é preciso avançar na consolidação das instituições públicas, especialmente as que podem atuar na prevenção e combate à corrupção, por meio do fortalecimento institucional, com apoio normativo e consolidação democrática.

As principais fontes para estudo do Estado são a história das instituições políticas e a história das doutrinas políticas. Embora a história das instituições derive da história das doutrinas, uma não pode ser confundida com a outra (BOBBIO, 2007).

Considerando a dificuldade de acesso às fontes históricas, a história das instituições evolui após a história das doutrinas, pois dependia de reconstrução realizada pelos escritores. Bobbio (2007) ainda acrescenta que ao estudo da história segue o estudo das leis, regulando a relação entre governantes e governados, bem como o conjunto das normas de direito público.

Nos dias atuais a história das instituições está independente das doutrinas, acrescenta o autor, e ainda ampliou o estudo da disposição civil para outras formas jurídicas. Há predominância de análise do funcionamento concreto das instituições, por dentro de documentos escritos, testemunhos dos atores, assim como avaliação dos contemporâneos.

Assim, o Estado é estudado em suas estruturas, funções, elementos constitutivos, mecanismos, órgãos, entre outros, considerado em si próprio e em suas relações com outros sistemas, acrescenta Bobbio (2007).

Para que um país seja democraticamente governado, é preciso uma estrutura de arranjos, práticas e instituições, visando o atingimento de exigência de inclusão popular amplas e participação efetiva no governo e na vida política (DAHALL, 2001).

As instituições políticas para uma democracia em larga escala dentro da sociedade, ensina Dahal (2001), devem se basear em funcionários eleitos com eleições livres, justas e frequentes; liberdade de expressão; fontes de informação diversificadas; autonomia para as associações e cidadania inclusiva.

Neste contexto, as instituições públicas devem permitir aos cidadãos a possibilidade de buscar informações diversificadas e independentes, por o que for mais acessível e com a maior praticidade que lhe convier, de forma a garantir a cidadania extensiva a qualquer pessoa com residência no país e lhe garantir os direitos previstos em lei.

A participação efetiva do cidadão decorre da liberdade de expressão que ele tem, a partir de informações que ele tem, pois permite o entendimento acerca dos direitos e deveres e sua influência no planejamento público, durante o acesso às instituições públicas (DAHALL, 2001). O autor destaca, ainda, a importância das instituições políticas na consolidação da democracia, focalizando nas necessidades das organizações decisivas serem reforçadas, aprofundadas e consolidadas.

O estado e o gestor público têm dever legal de prestar contas e, conseqüentemente, serem responsabilizados pela sociedade e pelas instituições, em razão de suas condutas e procedimentos, por meio do controle social (sociedade) e a *accountability* (O'DONNELL, 1998).

O autor exemplifica o conceito de a *accountability* horizontal com a existência de agências estatais que têm o direito e poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações e responsabilizações que podem ser desde uma fiscalização de rotina a sanções normativas e ainda destituições de ações ou agentes estatais ilegais.

Em função do problema de pesquisa e da necessidade de entendimento acerca de todos os componentes da pergunta que gira este trabalho, foi realizado levantamento teórico sobre o termo “estrutura normativa”, cuja equivalência em inglês optou-se pelo termo “*regulatory framework*”.

Foi utilizado o software *SciMAT* (*Science Mapping Analysis Tool*), para a realização da pesquisa dos estudos disponíveis na plataforma *Web of Science*. Na oportunidade foram escolhidos os campos *article*, *letter* e *review*. A pesquisa trouxe 262 trabalhos publicados, entre os anos de 1985 e 2017. Optou-se então pela área de *public administration*, tendo em vista que a área de estudo tem relevância no TCF.

A pesquisa identificou 46 estudos na área de *public administration*, com a utilização do software *SciMAT*, entre os períodos de 1996 e 2017. Procurando obter um histórico sobre a condução e achados das pesquisas realizadas, optou-se por realizar um corte nos anos das publicações, de forma a adquirir um rol que espelha a importância da estrutura normativa para o ramo da administração pública.

Foram escolhidos os seguintes anos: 1997, 2001, 2005, 2009, 2013 e 2017 (de quatro em quatro anos), que totalizaram 13 resultados, os quais são apresentados no quadro abaixo:

Quadro1: Levantamento teórico sobre “*regulatory framework*”

Ano	Autor	Metodologia	Enfoque
1997	O'Brien, M; Penna, S	Apresenta as adequações necessárias à regulamentação ambiental tendo em vista as negociações multilaterais que envolvam mais de um país, bem como as necessidades dos grupos de interesse e seus reflexos econômicos.	Estudo sobre a necessidade de revisão da normatização de regulação e dos instrumentos necessários para atingimento das políticas ambientais, visando a integração econômica e social da União Europeia e seu desenvolvimento.
2001	Jayasuriya, K	Estudo metodológico sobre a simetria das legislações, de forma a fornecer autonomia aos países e no gerenciamento de sua política econômica em relação aos blocos econômicos que pertencem.	A pesquisa discute as estruturas normativas e de regulação, apresentando a importância no gerenciamento de políticas econômicas e monetárias no processo de globalização.
2005	Permanand, G; Mossialos, E	Fornece uma perspectiva teórica na formação de políticas públicas na indústria farmacêutica, por meio da abordagem das normas da União Europeia e de países membros, com discussão acerca da simetria constitucional e dos arranjos regulatórios necessários para a adoção das normas gerais por todos os países envolvidos.	Apresentar as políticas públicas na área da saúde da União Europeia e países membros e o resultado de estudo das regulamentações supranacionais e nacionais de forma que se possa haver similitude no atendimento nos diversos países do bloco.
2009	Radaelli, CM; Meuwese, ACM	Pesquisa exploratória e empírica que procura esclarecer como as normatizações regulatórias são realizadas na União Europeia e seus países membros, através da construção de mecanismos de entendimento sobre políticas públicas e regulações de forma a alinhar conjecturas teóricas.	Abordagem da nova administração pública para a União Europeia e seus países membros, com estudo acerca dos custos e benefícios na adoção de compromissos em melhoria da regulamentação para facilitar o controle das políticas públicas, dos administradores públicos e da transparência.
2009	Knill, C; Tosun, J; Bauer, MW	Desenvolvimento de hipóteses com exemplos empíricos de diversas políticas públicas de forma a comparar a regulamentação, atividades administrativas e regulatórias e comunicações institucionais, a nível nacional e do bloco europeu.	O artigo aborda o arcabouço legal dos países pertencentes à União Europeia e o impacto regional nas políticas desenvolvidas em conjunto, induzindo ao desmantelamento ou expansão das políticas nacionais de cada país.
2009	Lee, JW; Rainey, HG; Chun, YH	Estudo empírico que aborda as influências externas dos atores políticos e sociais nas políticas e seus objetivos traçados pelas instituições públicas. Realiza comparação entre instituições, políticas públicas, objetivos e variáveis políticas envolvidas.	Análise das políticas públicas e objetivos ambíguos das mesmas, no contexto das agências federais americanas, trazendo contribuições na viabilidade das políticas em consideração ao ambiente político das instituições públicas.
2013	Ely, A; Smith, A; Stirling, A; Leach, M;	O estudo concentra-se em três aspectos nas políticas de	Retrata os desafios e sucessos das políticas definidas pelas países

	Scoones, I	sustentabilidade: procedimentos de desenvolvimento e inovação; custos, benefícios e riscos das mudanças; e formas de inovação na sustentabilidade global. Demonstrado por diversos exemplos em vários países.	signatários do Rio+20, assim como seus reflexos no desenvolvimento sustentável das novas políticas nesses países.
2013	Marcoux, JM; Leterneau, L	Com abordagem socioeconômica, a pesquisa apresenta as visões dos grupos de interesse, das discussões acadêmicas e dos legisladores na regulamentação existente e os diversos desdobramentos em função do impacto ambiental e social no país.	O artigo traz a análise do regramento legal acerca do processo de aprovação de grãos geneticamente modificados no Canadá e as discussões de diversos atores envolvidos neste processo.
2017	De Souza, AF; Streit, RE	O artigo compara a legislação brasileira voltada para política de segurança cibernética com de outros países e fornece contribuições sob diversos aspectos à discussão de eventuais ações a serem desenvolvidas na área.	Estudo da estrutura normativa acerca das políticas brasileiras de segurança cibernética quanto à implementação, monitoramento e responsabilidades.
2017	Frey, K; de Oliveira, VE; Ximenes, SB; Bittencourt, LN; Lotta, GS	Estudo comparativo de políticas públicas em nível municipal, com identificação dos ambientes das políticas, estrutura regulatória e seus processos decisórios.	Trabalho de investigação científica da estrutura teórica e conceitual de políticas públicas, com padrões institucionais, normativos e procedimentais.
2017	Dorrenbacher, N	Com abordagem da psicologia social, no contexto dos níveis de decisão governamental, a pesquisa debate a relação entre a motivação individual do imigrante e como ele se utiliza da legislação da União Europeia para atender seus objetivos.	Investigação da legislação de migração na Alemanha e países da União Europeia. O estudo demonstra a ambiguidade, o questionamento moral e a confiança na implementação da norma nos países da União Europeia.
2017	Lockwood, M; Kuzemko, C; Mitchell C; Hoggett, R	Pesquisa aborda aspectos positivos e negativos que procuraram esclarecer o desenvolvimento e mudanças institucionais, bem como seus efeitos nas estruturas organizacionais.	Estudo da estrutura institucional e da normatização de políticas de energia sustentável. A abordagem é focada nas instituições políticas e eleitorais, agências reguladoras, políticas públicas e seus impactos institucionais, sociais e políticos.
2017	Beebejaun, Y	Pesquisa qualitativa realizada em duas localidades dos Estados Unidos da América, entre 2012 e 2015, visando comparar os quadros normativos de segurança na extração de gás, com a observação da extensão do monitoramento ambiental, e o contexto técnico e de regulação na atividade extrativa.	Debates acadêmicos de regulamentações sobre disputas científicas, percepção de riscos, potenciais impactos à saúde e dimensões geopolíticas e econômicas na segurança energética.

Fonte: elaborado pela autora

A metodologia utilizada nos trabalhos pesquisados oferece base para o estudo da estrutura normativa em pesquisas científicas voltadas para a área da administração pública. A

investigação científica que requer a ordenação de legislações para determinados arranjos institucionais é realizada amplamente na sustentação de adequações legais.

Em função da coleta de informações na comunidade científica, este trabalho se baseia na necessidade do arcabouço legal do controle interno no sistema jurídico brasileiro. Além do levantamento da legislação vigente, procurou-se oferecer sugestões para o aprimoramento normativo com o objetivo de robustecer a atividade de controle e responsabilização da administração pública federal.

No estudo do Direito e da racionalidade, Offe (1998, apud GOMES, 2000, p. 57) oferece dimensões que apresentam as seguintes propriedades:

- a) Dimensão estrutural (ou legal) são as regularidades decisórias, consubstanciadas nos programas, normas e princípios jurídicos, na qual a ação administrativa está sujeita a teste de conformidade legal, ou seja, as ações realizadas pelos administradores públicos podem ter validade jurídica desde que previstos em normas ou leis;
- b) Dimensão funcional (ou supralegal) são orientadas para finalidade, ou resultado da ação administrativa, decorrente de procedimentos que direcionem a ação;
- c) Dimensão consensual (ou infralegal) regula a relação entre a Administração e a sociedade, quem que a racionalidade é focada nas relações internas das organizações públicas e externas, envolvendo os administrados, organizações da sociedade civil, partidos políticos, sindicatos, entre outros.

As dimensões estrutural, legal e consensual resultam de racionalidade típica (formal-legal), acrescenta Gomes (2000), que fornece legitimidade ao Estado em razão do atendimento ao princípio da legalidade, vez que a organização e funcionamento de uma organização pública estão fundados no regime jurídico vigente.

A noção de regime jurídico, trazida por Gomes (2000), comportaria a percepção das seguintes perspectivas:

- a) estrutural, por meio da elaboração de um modelo teórico concebido pela articulação das normas e princípios jurídicos essenciais que, em equilíbrio precário, relevam as regularidades da dinâmica institucional;
- b) funcional, por meio do delineamento (1) dos fins e objetivos visados, (2) dos efeitos socialmente úteis (em face dos objetivos) e (3) da relação entre ação institucional e a continuidade da estrutura;
- c) estrutural-funcional, por meio da percepção do resultado da tensão entre as duas perspectivas acima apontadas;
- d) adequação significativa (ou similitude estrutural) por meio da análise de adequação de sentido entre o instituto e o ambiente externo que o circunda (no caso de um instituto do Direito Administrativo, ao ordenamento jurídico administrativo e constitucional, ordem econômica e à política, respectivamente Direito, Economia e Estado).

Para efetiva implementação de políticas e no sentido de viabilizar o atingimento de objetivos de determinada política pública, Mazmanian e Sabatier (1983) elaboraram uma estrutura conceitual para implementação de qualquer política, com condições necessárias para seu sucesso.

Os autores enfatizam que é preciso uma estrutura normativa e fortalecimento das instituições que irão realizar a implementação e monitoramento, assim como a devida atribuição de responsabilidades.

As variáveis necessárias foram elencadas por intermédio de check list, por Mazmanian e Sabatier (1983):

- a) Quadro normativo que possibilite o oferecimento de objetivos claros e consistentes;
- b) A legislação pertinente deve ser baseada em uma teoria sólida, que contenha os principais fatores e vinculações que possam afetar os objetivos, assim como público alvo consistente, com possibilidade de desdobramentos para a realização das ações necessárias;
- c) As normas devem estruturar as atividades de forma a maximizar a probabilidade de atingimento das necessidades dos grupos alvo, com envolvimento de instituições, agências solidárias, recursos financeiros suficientes, estrutura hierárquica adequada e possibilidade de suporte;
- d) Gestores públicos comprometidos com os objetivos a serem atingidos;
- e) Programa deve ser apoiado por grupos organizados e por legisladores-chave;
- f) Mudanças de objetivos dos governos, como políticas de emergência ou ainda alterações de condições socioeconômicas podem coibir o processo de implementação.

Fica claro nos estudos publicados pelos autores que construir instituições ou mecanismos que criem um contexto de cooperação entre os participantes da política pública é essencial, de forma que se atenuem o conflito de interesses e se consiga o contexto exigido para efetividade das ações públicas.

Os estudos demonstram que a validade das ações do Estado deve se basear na estrutura normativa disponível para o administrador público e para conformidade das atividades desempenhadas pelas instituições públicas.

A efetivação do controle perpassa por diversos elementos, que serão discutidos no contexto deste trabalho, tais como *accountability*, controle, transparência, responsabilização, penalidades, correição, auditorias, entre tantos outros. E assim, a norma jurídica utilizada como instrumento essencial na estruturação de procedimentos e hábitos, induz ao exercício do controle institucional e social, de forma a permitir o fortalecimento da democracia.

Para o atingimento dos objetivos propostos por este trabalho, selecionou-se os principais tópicos abordados nos objetivos traçados, quais sejam: *accountability*, controle, auditoria e fiscalização, correição, ouvidoria, transparência e prevenção e controladoria. Que são abordados a seguir, conforme as pesquisas realizadas.

2.1.1 Accountability

A Administração Pública tradicional evidencia aspectos de políticas públicas voltadas para finanças e equidade, com prejuízo ao desempenho. Há maior interesse em focar na normatização, em detrimento dos resultados alcançados. Enquanto a Nova Gestão Pública quebrou os paradigmas antigos e deu ênfase na *accountability* de desempenho e cooperação. Na Nova Gestão Pública o conceito de *accountability* se baseia principalmente em questões de desempenho, tanto dos servidores públicos como das políticas públicas implementadas, desenvolvendo mecanismos de solidificação da responsabilidade social, por meio do fortalecimento da transparência pública, controle social, responsabilização dos agentes públicos e prestação de contas (BEHN, 2001).

Os mecanismos de responsabilização (*accountability*) estão presentes no serviço público federal há algum tempo, sem prejuízo das modernas teorias da administração pública, entretanto estes mecanismos evidenciam apenas aspectos de controle nas organizações públicas e as respectivas políticas públicas por elas gerenciadas, com foco no erário público ou ainda nas preocupações sociais. A performance das políticas e das organizações públicas vem aumentando o interesse dos órgãos de controle interno e externo brasileiro.

A atividade de responsabilização (*accountability*) é complexa. Behn (2001) explica que envolvem aspectos legais, econômicos, sociais e culturais e acaba direcionada para questões de *accountability* por finanças, *accountability* pela equidade ou *accountability* por desempenho:

- a) Finanças: centrada na contabilidade financeira – na forma como os livros e registros contábeis são mantidos e como o dinheiro é gasto. A responsabilidade financeira é simples e direta, pois permite a responsabilização individualizada, onde a ideia central é assentar quais valores, indivíduos e organizações são significativos e a respectiva codificação dos valores por dentro de regras, procedimentos e padrões. A incumbência da verificação da aderência às regras, procedimentos e padrões é conferida a outra organização;
- b) Equidade: observa questões inerentes ao governo democrático – equidade ou justiça. O governo deve ser justo com seus funcionários, contratados, contribuintes, cidadãos em relação aos diversos programas que executa. Para garantir a aderência a padrões éticos e normas democráticas são criadas regras e

- procedimentos para codificar as condutas esperadas, de forma a garantir o compromisso com a justiça e o tratamento dos cidadãos de forma equânime;
- c) Desempenho: observa as expectativas estabelecidas em relação aos resultados, suas consequências e impactos. Procura não só atender o cidadão, mas também criar um padrão de desempenho que cobrirá as expectativas dos mesmos. É *accountability* para toda cidadania.

Há obstáculo entre as três vertentes, pois as duas primeiras se assemelham no processo de criação de *accountability* (estabelecimento de valores; criação de regras, procedimentos e padrões para serem seguidos; registros de todas as atividades desempenhadas; auditoria dos registros, visando testar a aderência aos padrões e regras impostos) e podem dificultar o desempenho. Bem como as tensões inerentes às características tradicionais de administração pública e novas formas de gestão pública (cuja aspiração principal é melhorar o desempenho do setor público, buscando resultados através da inovação e gestão de riscos) (BEHN, 2001).

Existe uma dicotomia no processo de responsabilização (*accountability*), destarte os processos de finanças e justiça de um lado e por outro o desempenho. No momento que o foco se volta para o processo em detrimento do desempenho, causam a perspectiva de *accountability* para finanças, ofuscando a *accountability* para desempenho. Vez que *accountability* em finanças e equidade são mais formais, objetivos e detalhados, como também mais aceitos, enquanto *accountability* por desempenho é possível quantificar no decorrer da fixação de indicadores (BEHN, 2001).

O objetivo final da atuação de agências de controle reside na vontade de melhoria do desempenho do setor público, portanto há necessidade de escolha de qual forma de responsabilização (*accountability*) será seguida. Não cabe a solução de satisfazer as três formas, existem conexões entre finanças e equidade, porém o desempenho acaba sendo antagônico.

Os órgãos de controle necessitam se adaptar com o estabelecimento de parâmetros para avaliação do desempenho, com o estabelecimento de indicadores e sua mensuração. Entretanto, as avaliações dos órgãos públicos brasileiros, a forma como são liberados os recursos públicos e a ausência de objetivos e metas a médio prazo impactam os dispêndios financeiros e a prioridade do fim público fica prejudicada e conseqüentemente a própria avaliação de desempenho.

A diferenciação entre *accountability* vertical e horizontal ajuda a entender o procedimento na execução dos atores envolvidos, assim como o exercício das funções precípuas dos órgãos públicos (O'DONNELL, 1998).

A *accountability* vertical é ação de controle realizada diretamente pelos cidadãos e sociedade, onde transparece formas de controle ascendentes no poder público, com relação aos governantes e burocratas, podendo ser realizada pelo meio de eleição. É o controle da população sobre o governo. Pode ser configurada como uma relação de desiguais, pois o povo pode fiscalizar e punir más gestões, principalmente através do voto em eleições livres e justas. “É algo que depende de mecanismos institucionais, sobretudo da existência de eleições competitivas periódicas, e que é exercido pelo povo” (MIGUEL, 2005, p.5).

Já a *accountability* horizontal é realizada pelos mecanismos institucionalizados de controle e fiscalização, no formato de peso e contrapeso abrangendo os Órgãos de Poderes e, também, às Agências Governamentais, com o poder legal de fiscalização, tais como Tribunais de Contas e Controladorias Internas. Democracias mais jovens costumam ter *accountability* vertical satisfatória, porém carecem de *accountability* horizontal, o que estabelece uma diferença fundamental em relação às democracias maduras (O’DONNELL, 1998).

A razão de realizar a diferenciação entre *accountability* vertical e horizontal é espelhada na necessidade de transparecer as diferentes instâncias de controle, que podem também ser realizadas por elementos externos a qualquer organização pública. O controle social é eminentemente realizado ao longo da *accountability* vertical, podendo ser exercido diretamente pelos cidadãos, por intermédio dos conselhos, da sociedade civil organizada, ou ainda pelo meio de processo eleitoral.

Os conselhos são instâncias de exercício da cidadania, pois são definidos em lei e proporcionam a participação popular na gestão pública. O controle é realizado de maneira estratégica em conjunto com a gestão, decidindo sobre destinação dos recursos, fiscalizando metas e sua aplicação, bem como cobrando dos órgãos de controle interno providências para correção e punição de comportamentos inadequados que afetam as metas acordadas (NASCIMENTO, 2015).

Enquanto que a *accountability* horizontal, ensina O’Donnell (1998), é um processo lento e de amadurecimento da sociedade e de suas instituições públicas. Assim, algumas providências necessitam ser realizadas para suprir a demanda democrática:

- a) Permitir que partidos de oposição com certo grau de apoio eleitoral assumam a direção de agências fiscalizadoras de forma a permitir a fiscalização institucional de casos de corrupção;
- b) As organizações de controle que exercem papel preventivo (Tribunais de Contas e Controladorias) precisam ser altamente profissionalizadas, com recursos

- suficientes e com autonomia financeira e administrativa, de forma a permitir sua independência técnica;
- c) Soberania do Judiciário, com corpo técnico capacitado, orçamento independente tanto do Executivo, como do Legislativo e dotado de autonomia em sua capacidade de decisão;
 - d) Mesmo com as dificuldades de implantação de organizações independentes e com corpo técnico especializado e as possibilidades de desvios por parte dos administradores públicos destas instituições, é preciso que tais mecanismos sejam implantados e que possam executar responsabilizações em si próprias;
 - e) Deixar evidente e adotar mecanismos para que a sociedade que possua desigualdades sociais possa permitir a inclusão social dos menos favorecidos, tanto no acesso às instituições públicas, como nas políticas públicas de cunho social;
 - f) Transparência governamental, que permita a ação de mídias independentes e entidades de pesquisa e disseminação de dados públicos, mesmo com as agências governamentais, pois tais atuações permitem mais uma instância de controle dos agentes públicos;
 - g) A junção dos atores domésticos (mídia e *accountability* vertical) com organizações e redes internacionais (mesmo com o risco de serem taxadas como interferências externas) podem criar cenários favoráveis à implantação pelas autoridades públicas da *accountability* horizontal.

Embora pontue importantes ações para a *accountability* horizontal, O'Donnell (1998) destaca que a corrupção pode penetrar em qualquer umas dessas instituições ou formas de se evitar que as instituições exerçam suas funções precípua ou ainda a ausência de *accountability* própria das organizações independentes.

2.1.2 Controle

O controle organizacional é o elemento primordial no tocante à governança corporativa. Bianchi (2005) ilustra que os referidos controles corporativos necessitariam orientar os elementos de governança corporativa, de forma a conduzir os tomadores de decisão acerca da transparência nos atos administrativos.

A falta de transparência e os conflitos de interesse existentes no ambiente organizacional devem ser considerados no processo de tomada de decisões, pois podem frustrar as tentativas de aperfeiçoá-lo e, ainda, afetar substancialmente a efetividade dos resultados econômicos (BIANCHI, 2005).

Assim, o controle organizacional, num sentido amplo, é a peça-chave para a discussão envolvendo governança corporativa. Nesse contexto torna-se oportuno o debate sobre as funções da área de controladoria, que tem como uma de suas atribuições a manutenção do sistema de controles internos da organização, que é a plataforma dos sistemas de informações,

instrumentos de gestão e de controle operacional que fomentam a eficácia organizacional, via tomada de decisões acertadas e a segurança dos ativos envolvidos nesse processo.

O controle serve para averiguar o andamento das ações administrativas executadas nas organizações, para tanto é preciso garantir que na Administração Pública essa tarefa seja realizada no contexto de todas as ações administrativas, assim como acontece comumente nas instituições privadas. Afinal, quando se trata de recurso público, é preciso que os gestores zelem pela sua boa e regular aplicação, com efetividade das ações, transparência e apresentando correta prestação de contas.

A utilidade da função de controlar é característica intrínseca ao processo de administrar, afinal, controle é um dos quatro elementos do processo gerencial. Os outros são: planejamento, organização e direção. Essa concepção acerca do controle resulta do fato de que a fiscalização e a revisão de quaisquer atividades – desenvolvida pelo Estado ou pelas entidades privadas – não são tarefas estranhas à de administrar (FURTADO, 2007).

Os depositários da função de responsabilização (*accountability*), tais como políticos, partes interessadas (*stakeholders*), auditores, estudiosos, advogados, jornalistas, não necessitam fazer algo certo, eles devem ser diligentes, e sua única falha pode ser não conseguir descobrir ou apontar algo que alguém fez de errado. Em casos em que basta pegar os outros fazendo algo errado fornece ao detentor dessa atividade um enorme benefício, pois assim o trabalho será sempre necessário e não haverá sequer responsabilização a este (BEHN, 2001).

Os princípios fundamentais da Administração Pública, presentes no Art. 6º, I a V, do Decreto-Lei nº 200/67, são: 1) planejamento; 2) coordenação; 3) descentralização; 4) delegação de competência; e 5) controle. Assim, a natureza do controle, por estar presente no ordenamento jurídico brasileiro desde 1967, é um importante princípio que deve orientar a Administração Pública (MOTTA, 2004).

A utilidade do controle é endossar que os preceitos jurídicos de legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade estejam presentes na atuação da Administração Pública e nos casos de ações discricionárias será atingido o controle de mérito em circunstâncias objetivas (DI PIETRO, 1998).

As premissas colocadas pelas normas no ordenamento jurídico brasileiro devem ser seguidas pelas organizações públicas e seus gestores, em razão de que ao agente público só é permitido fazer o que está previsto em lei.

Dessa maneira os princípios dispostos nas normas são de aplicação obrigatória aos servidores públicos, portanto o controle deverá permear todas os atos administrativos, mesmo nos discricionários, ou seja, mesmo que o servidor tenha liberdade de escolher a sua decisão, deverá se basear nos princípios citados.

A abrangência do controle é ampla, uma vez que toda a atividade administrativa e todas as esferas do Poder são alcançadas, desde que exerçam função tipicamente administrativa. De forma complementar, para melhor entendimento e estudo, a classificação do controle administrativo em tipos ou espécies pode ser observada em relação ao momento, quanto ao conteúdo do ato, quanto à relação de subordinação, quanto aos órgãos que exercem o controle e a localização dos mesmos. Em relação ao momento em que o controle é realizado, são identificados três: prévio, exercido antes da prática do ato administrativo; concomitante, quando acompanha a realização do ato administrativo durante sua formação, a fim de verificar sua regularidade; posterior, exercido com o objetivo de rever a atuação administrativa, com a finalidade de confirmar, corrigir ou desfazer o ato administrativo (MOTTA, 2004).

Quanto ao órgão que exerce o controle, é classificado em: Administrativo, Legislativo e Judicial. O Controle Administrativo tem origem na própria gestão pública, a atividade de autotutela, pelos órgãos que exercem as atividades sob sua responsabilidade e exercem controle em seus próprios atos. O Controle Legislativo, também chamado de Parlamentar, é o exercido pelo Poder Legislativo, através de seus órgãos componentes, tais como plenários, comissões parlamentares, o próprio Congresso Nacional, exercido direta ou indiretamente, com órgãos que contribuem para este objetivo. E o Controle Judicial, exercido pelo Poder Judiciário, realizando controle somente na legalidade de seus próprios atos administrativos (MOTTA, 2004).

O controle da legalidade e o controle do mérito acerca do conteúdo do ato se diferenciam nos seguintes aspectos: enquanto o primeiro se preocupa com o exame da conformidade do conteúdo do ato em consonância ao ordenamento jurídico vigente, o segundo procura apurar a conveniência, oportunidade, eficiência e o resultado do procedimento administrativo.

Motta (2004) traz a relação de subordinação, dividindo em controle hierárquico e finalístico. O controle hierárquico é derivado da vinculação de subordinação presente entre as instituições públicas, tocando aos órgãos superiores as funções de orientar, coordenar,

fiscalizar, revisar e supervisionar os órgãos inferiores. Esse é um controle típico entre instituições do mesmo Poder, portanto é um controle peculiarmente interno.

Em relação ao controle finalístico, é comumente exercido entre Administração Direta e Indireta, pois há uma relação de vínculo e controle entre as mesmas. Tal controle é regulado por legislação específica e carrega como premissa as faculdades e finalidades a serem exercidas e objetivadas, estabelecendo a especificidade de controle externo.

Ainda segundo Motta (2004), em relação à localização do órgão que realiza, o controle interno é exercido pelo próprio Poder (Legislativo, Executivo ou Judiciário) executado sobre seus próprios atos e condutas administrativas; e controle externo, cuja fiscalização recai sobre atos e condutas de outro Poder.

Devido aos diversos critérios e tipos de controle existentes na literatura, no Quadro 2 é apresentado o resumo quanto à classificação preconizada por Motta (2004), conforme critérios e tipos de controle administrativo.

Quadro 2: Tipos de Controle Administrativo, na concepção de Motta (2004).

	Critério	Tipo
Controle Administrativo	Momento	Prévio
		Concomitante
		Posterior
	Órgão que exerce	Administrativo
		Legislativo
		Judicial
	Conteúdo do ato	Controle de legalidade
		Controle de mérito
	Relação de subordinação	Hierárquico
		Finalístico
	Localização do órgão controlador	Interno
		Externo

Fonte: adaptado de Motta (2004)

Seguindo a classificação de Motta (2004), em referência a localização do órgão controlador, este trabalho concentra-se no controle interno, pois o tratamento de controladoria se fixa às funções e atribuições da Controladoria-Geral da União, como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como suas características e abordagens na realização das atividades sob sua responsabilidade.

Alia-se o fato do controle no âmbito da Administração Pública deve atender à finalidade pública, ser aderente aos princípios básicos aplicados ao setor público e estar em concordância com a legalidade, especialmente na realização de inspeção, registro, exame e fiscalização, seja interno (realizado pela própria Administração) ou externo (exercido por um Poder sobre outro).

O controle pode ser visto como a salvaguarda básica dos cidadãos, em razão da submissão dos atos administrativos e as condutas realizadas pela Administração Pública. Em razão do emprego da teoria da separação dos Poderes em nosso ordenamento legal, o controle é um produto dessa, pois enfatiza o zelo com a coisa pública e dos tributos arrecadados pelos Estados para custear o dispêndio público. Em complemento, o controle da atividade administrativa deve ser igualmente considerado instrumento para a melhoria dos serviços prestados pelo Estado. Como aprimoramento da gestão pública, diferentes ferramentas de controle cooperam para a melhoria das tarefas executadas pelos atores públicos (FURTADO, 2007).

2.1.3 Auditoria e fiscalização

A *accountability* pelo desempenho requer o estabelecimento de expectativas traduzidas em objetivos explícitos com padrões de desempenho definidos em tempo de execução, espaço geográfico, agências responsáveis e burocratas responsáveis (*accountable*) permitindo a mensuração de políticas para entendimento amplo dos cidadãos (BEHN, 2001).

A instituição responsável (*accountable*), segundo Behn (2001), por produzir os resultados das políticas públicas são as agências gerenciadoras, tanto pela implementação como pelo acompanhamento de cada política (ou seu componente), em função de uma organização pública ou privada (ou seu componente). Para que a responsabilidade possa ser individualizada, é necessária a oficialização da titularidade de uma pessoa.

As complexidades e exigências atuais das políticas públicas e do Estado, exigem arranjos organizacionais também complexos. Porém, os mecanismos de responsabilização são mais eficazes quando se concentram no indivíduo e não na organização (responsabilidade pessoal em vez de coletiva). A responsabilização pessoal permite melhor compreensão do papel que a ação humana desempenha no bom e mal governo (BEHN, 2001).

As estruturas hierárquicas administrativas condicionam a forma de se conduzir a política pública, porém podem prejudicar a mensuração do gerenciamento dessa política

pública e da estrutura governamental, devido ao poder de interferência dos agentes públicos em cargos estratégicos dos órgãos públicos.

A avaliação da efetividade se esbarra na complexa máquina pública. Dois motivos principais são proeminentes na visão de Behn (2001): numa organização pública existem mais de um indivíduo responsáveis pela condução da política pública e a maioria das políticas públicas é gerida por mais de uma organização.

Entretanto, para uma avaliação sobre a forma como essas instituições (públicas ou privadas) e as políticas públicas são avaliadas, assim como a utilização da *accountability* para melhoria da qualidade da prestação do serviço público, é preciso estudar a estrutura de controle interno brasileiro, forma de atuação em auditorias e fiscalizações e seus normativos legais.

A responsabilidade (*accountability*) pelo desempenho é sobre a produção dos resultados das políticas e resultados do governo, anuncia Behn (2001). Para tanto é preciso diferenciar insumos, produtos e resultados. A *accountability* por finanças e justiça é centrada em conformidade, enquanto *accountability* por desempenho cuida dos produtos e resultados que o gestor público produziu a partir de seus insumos.

Controles internos são o alicerce dos sistemas de informações, instrumentos de gestão e de controle operacional permitindo a potencialização da eficácia organizacional, propiciando tomada de decisões acertadas e a salvaguarda financeira dos envolvidos (BIANCHI, 2005).

Nesse contexto, Bianchi (2005) evidencia que a essência da palavra controle é ampla, e para melhor entendê-la devesse examiná-la sob a perspectiva das dimensões e da importância que os controles exercem no âmbito do benefício econômico e da transparência administrativa, assim como os meios utilizados para a sua obtenção.

Dessa forma, recaem sobre as atividades de auditoria e fiscalização dos recursos públicos os meios de obter os benefícios econômicos necessários para a demonstração transparente da aplicação do dinheiro público.

Com o advento da Lei nº 4.320/64 as finanças públicas foram organizadas e estabeleceu-se formas de controle dos atos de execução orçamentária, com a necessidade de emissão de opinião sobre demonstrativos financeiros, mas, principalmente, definindo questões voltadas para os objetivos e abrangência das políticas públicas e respectivos controles (BRASIL, 1964).

A referida legislação inovou também ao trazer no seu Art. 77 a questão da verificação da legalidade dos atos, que poderiam ser realizados conforme o momento de seu exame: prévio, concomitante ou subsequente.

Entretanto, a atividade de auditoria governamental não se baseia somente em questões contábeis, pois é uma especialização da atividade de auditoria, com foco na Administração Pública Direta e Indireta. Pode ser dividida em auditoria interna ou externa, cuja essência envolva o patrimônio e interesse público (PETER; MACHADO, 2007).

Os textos constitucionais brasileiros sempre tiveram preocupação com o controle, embora sua aplicação possa ser realizada de maneira superficial e a atuação dos órgãos de controle foi fixada em aspectos formalísticos (RIBEIRO, 2004).

Com a fixação do momento da análise do ato, estabelecido pela Lei nº 4.320/64, foram criados instrumentos para disciplinar o controle dos recursos públicos, com definição de objetivos, abrangência e o cumprimento do programa de trabalho da política pública estabelecida e, assim, as questões de análise legalista na execução contábil-financeira deixaram de ser prioridade no trabalho de auditoria pública (RIBEIRO, 2004).

Os diversos momentos de controle que existem para a análise dos atos públicos, facilitam o controle dos gastos e evitam a incidência de desvios. O trabalho prévio auxilia a identificação de equívocos em tempo hábil, contendo eventuais prejuízos e permitindo a correção do ato. Já o controle concomitante, é possível graças à transparência das ações governamentais, pois auxilia o controle social (inclusive com denúncias), o acompanhamento e correção imediata de ações. Enquanto que o controle subsequente é realizado após a efetivação do ato administrativo, da efetivação da despesa ou do encerramento do exercício (RIBEIRO, 2004).

As considerações dos autores demonstram que o momento do controle é importante, tanto quanto a ferramenta utilizada para as verificações necessárias para a avaliação do recurso, como as auditorias governamentais.

O termo auditoria é aplicado para a atividade contábil, segundo Sá (2002), utilizada para o exame sistemático dos registros, demonstrações, informes ou elementos de consideração contábil, com o objetivo de expressar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais públicos ou privados.

As principais fases da auditoria são assim divididas (SÁ, 2002):

- a) Sondagens pessoais de contatos preliminares;
- b) Avaliação dos controles internos através de planos e de execução destes;
- c) Plano de auditoria;
- d) Execução do plano com o trabalho direto na empresa ou instituição, examinando tudo conforme o planejado (dito trabalho de campo);
- e) Avaliação da execução ou exame dos resultados na aplicação do plano;
- f) Pré-relatório ordenando ideias e demonstrando a tarefa;
- g) Relatório (eliminando o que não tem utilidade para opinar).

Nesse contexto, destaca-se o ensinamento de Olivieri (2008), quando utiliza o termo *monitoramento* para estabelecer que o controle exercido pelo Poder Executivo nos recursos públicos sob sua responsabilidade, é realizado pelo seu quadro administrativo (controle interno) sobre sua própria burocracia, por entre os instrumentos de auditoria e fiscalização.

O controle interno exerce um papel dentro da administração pública, conforme as observações da autora, como atividade integrada às demais nas instituições públicas, utilizando-se dos expedientes de auditoria e fiscalização para exame e demonstração dos resultados alcançados nos trabalhos executados.

2.1.4 Correição

Na concepção de *accountability* defendida por Behn (2001), a compreensão da necessidade de responsabilização, com a utilização de mecanismos que permitam recair na pessoa dos gestores públicos, com responsabilização pessoal a possibilidade de apuração de fatos, investigação e punição a ilícitos e irregularidades cometidas com os recursos públicos, torna possível as atividades de correição no serviço público.

O poder disciplinar é um dos poderes da Administração Pública para atender aos interesses públicos, constituídos por instrumentos de trabalho visando à realização de tarefas administrativas, define Meirelles (1998, p.86):

A faculdade de punir internamente as infrações funcionais dos servidores e demais pessoas sujeitas à disciplina dos órgãos e serviços da Administração.

O regime disciplinar conferido na administração pública remontam aos deveres e responsabilidades dos servidores públicos, que na esfera federal são definidos pela Lei nº 8.112/1990, pois sua transgressão motiva a responsabilidade administrativa, ensejando penalidades disciplinares (MELLO, 2008).

O descumprimento dos deveres ou das proibições motiva a punição interna das infrações disciplinares dos servidores ou outras pessoas sujeitas à disciplina dos órgãos e

serviços da administração pública, cujas penalidades poderão ser aplicadas nas seguintes modalidades: advertência, suspensão (convertível em multa), demissão, cassação de aposentadoria ou disponibilidade, destruição de cargo em comissão, destituição de função comissionada (MELLO, 2008).

As referidas penalidades administrativas são aplicáveis após um procedimento apurador (desde que garantida a ampla defesa), que são sindicância e processo administrativo. Importante destacar que a autoridade que tiver conhecimento de irregularidade é obrigada a promover a apuração imediata (MELLO, 2008). O autor reforça que a responsabilização administrativa (apurada internamente no órgão ou entidade) não exclui a responsabilização civil e/ou penal, conforme o caso.

O governante e seu corpo burocrático tem o dever de prestar contas de suas ações, especialmente no andamento das políticas públicas: recebimento, execução e prestação de contas de recursos orçamentários. E sua incorreta aplicação ou sua prestação irregular demandam processo de responsabilização (NASCIMENTO, 2015).

O entendimento de Guerra citado por Castro (2007, p. 94) compila diversos autores (Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Fábio Konder Comparato, Marçal Justem Filho e Hely Lopes Meirelles):

Em síntese, controle a Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se na verdade de poder-dever, já que uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Os princípios administrativos de legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade ensinados por Di Pietro (1998) estão presentes no Art. 5º da Lei nº 12.846/2013 e se desrespeitados serão enquadrados como atos lesivos e, conseqüentemente, apurados.

A literatura da Ciência Política descreve a responsabilização como a atividade menos eficaz da *accountability* horizontal brasileira, salienta Rico (2013). Principalmente em se tratando das ações judiciais, em virtude de baixa celeridade, entre outros motivos.

O autor enfatiza que para melhoria da integridade do Estado brasileiro é necessário o aprofundamento da responsabilização administrativa no âmbito da esfera federal, em especial

do Poder Executivo, ainda que seja uma perspectiva de sanções e sua interação com a corrupção.

Os poderes de correição administrativa em vigor no controle interno federal, têm se mostrado efetivos em alternativa às ações judiciais civis ou penais, já que estas tendem a demorar anos para se completarem e a redundarem na prescrição de penas (RICO, 2013).

Devido à necessidade de regulamentação sistemática dos atos realizados pelo servidor público, os dispositivos constitucionais e o direito administrativos brasileiro (com seus princípios), o contrato de trabalho do servidor público se inicia com a publicação do edital do concurso público. Com a aprovação e consequente habilitação e posse, se consolida a sujeição ao Regime Jurídico dos Servidores Públicos, que passa ser o dispositivo legal que rege a relação trabalhista entre Estado e servidor (FERREIRA, 2012).

O dispositivo legal, define Ferreira (2012), estabelece deveres e proibições, assim como suas penalidades no caso de descumprimento ou práticas ilícitas. O direito de defesa do administrado é garantido pela regulamentação do processo administrativo, sempre com resguardo do interesse público.

Embora um ilícito administrativo possa ser também um crime, segundo o Código de Processo Civil ou do Código Penal, no procedimento administrativo se analisa a relação contratual de trabalho (FERREIRA, 2012).

O autor esclarece que os processos apuratórios na área correcional são predominantemente: sindicância e processo administrativo disciplinar. As apurações e formalizações dos processos se baseiam no direito administrativo e nos princípios constitucionais, em garantias ao regramento vigente.

O processo administrativo disciplinar possui garantia constitucional para os acusados de infrações disciplinares, como a garantia processual que reveste o regime processual da atividade administrativa sancionatória, permitindo o acesso ao contraditório e ampla defesa ao acusado (MAY; FILÓ, 2015).

Os estudos acerca da área disciplinar se concentram na área do direito, segundo Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), vez que os estudos jurídicos discutem especificidade dos controles externos inseridos no sistema de controle da administração pública e seus desdobramentos baseados nas legislações vigentes. Na área da administração pública, os trabalhos analisam a organização interna e o modelo de gestão dos Tribunais de Contas e os impactos de seus trabalhos na eficácia e eficiência dos gastos do governo.

Os autores destacam a carência de estudos na área disciplinar que possam trazer explicações mais abrangentes, pois suas abordagens são de estudos de caso ou de análises das mudanças formais, em sua maioria.

Embora os estudos acima sejam críticos no contexto da pesquisa científica, trazendo inúmeras deficiências nos trabalhos realizados e sua aplicação, os autores colaboram para robustecer esta pesquisa, que perpassa por várias áreas do controle e permitem esclarecer entendimentos para responsabilização de servidores públicos, especialmente no contexto administrativo.

2.1.5 Ouvidoria

A abordagem de ouvidoria para o contexto de *accountability* e controle, faz com que esta pesquisa procure a correlação entre o instituto de ouvidoria e a forma com que esta atividade possa realizar ações de controle e responsabilizações no âmbito da administração pública.

A ouvidoria torna-se mais um canal de controle do Poder Público, através das demandas cidadãos ao Estado e as ações institucionais necessárias para atendimento dessas demandas. A importância do entendimento de *accountability*, segundo Fortes (2008), esclarece o componente basilar para a instituição da ouvidoria, a partir da capacidade de transparência na gestão pública.

O conceito de *ombudsman* foi estabelecido no Brasil em 1986, no V Congresso de Direito Administrativo, esclarece Gomes (2000, p.72):

[...] o ombudsman é, basicamente, um instituto do direito administrativo de natureza unipessoal e não contenciosa, funcionalmente autônomo e formalmente vinculado ao Legislativo, destinado ao controle da administração e, nessa condição, voltado para a defesa dos direitos fundamentais do cidadão.

Na ocasião foram apresentadas duas características na forma de atuação do *ombudsman*: a possibilidade no trânsito e na aproximação ao cidadão e de sua performance desvinculada de procedimentos padronizados na realização das atividades sob sua responsabilidade (GOMES, 2000).

O estudo de Gomes (2000) refere-se ao *ombudsman* como instrumento de proteção ao povo e também de controle da Administração Pública, principalmente em relação a defesa dos direitos e interesses do cidadão.

A sociedade democrática exige que o Estado atinja as demandas sociais e fortalece o instituto do *ombudsman* aumentando suas competências. A demanda de controle recai sobre os princípios da administração pública (legalidade, publicidade, finalidade pública, entre outros) e exige uma estrutura de ouvidoria pública dentro da Administração Pública, ensina Gomes (2000).

As ouvidorias públicas brasileiras, com a concretização de recentes funções do Estado brasileiro, no entendimento de Gomes (2000), possuem entre suas atribuições funcionais a tarefa de controle da ação administrativa, tanto interno (auto controle ou auto tutela), como externo como o controle exercido pelo Poder Legislativo e Judiciário (*accountability* horizontal).

Firma-se a importância da ouvidoria pública, nas palavras de Lyra (2011), que essas organizações estão ganhando novos espaços institucionais, com o fortalecimento de suas atividades e demonstrando a necessidade de normas e legislações que respaldem e criem mecanismos de obrigatoriedades para atendimento de suas ações e ainda com a elevação dos preceitos de eficiência, democracia e justiça no campo da administração pública.

Para a concreta atuação da ouvidoria pública, é preciso garantir a autonomia na sua atuação com o cumprimento de requisitos (especialmente os administrativos) para permitir o cumprimento de suas atribuições (LYRA, 2011):

- a) Ato normativo: com norma que regulamente a atuação do ouvidor, com prazo de resposta aos seus questionamentos (sob pena de responsabilização), e obrigatoriedades de cumprimento de requisitos por outros setores da organização;
- b) Sigilo: proteção aos usuários da ouvidoria (não se trata de anonimato), pois é preciso garantir o sigilo do manifestante, com a preservação da identidade e evitando represálias;
- c) Acesso à informação: garantir que as ouvidorias tenham acesso às informações necessárias para resposta às manifestações do cidadão, em caráter prioritário e regime de urgência, bem como informar as atividades desempenhadas pela ouvidoria para o público interno e externo da instituição;
- d) Autonomia financeira e administrativa: orçamento e gestão própria dos recursos financeiros, materiais, de pessoal, entre outros importantes para seu funcionamento adequado, como também obrigações previstas em ato normativo para o gestor público em garantir os meios necessários para a autonomia da ouvidoria;
- e) Poder de investigar: a possibilidade de realizar investigações preliminares e encaminhar ao setor competente de sua instituição as informações, de forma a permitir a investigação completa e eventuais punições.

Os principais espaços de participação social na administração pública, segundo a ótica de Carvalho (2015), validam a crescente expressividade desses mecanismos nas experiências participativas.

Visando esclarecer os mecanismos de participação popular e o espaço da administração pública em que o cidadão será recepcionado e receberá retorno às suas manifestações, o quadro 3 espelha com mais clareza o enquadramento de uma ouvidoria pública.

Quadro 3: Tipos de Mecanismos de Participação

Tipo	Temporalidade	Quem?	Escopo
Audiência Pública	Pontual	Qualquer interessado	Específico (restrito)
Conferência	Pontual	Delegados	Geral (temático)
Conselho	Permanente	Membros	Geral (competência)
Ouvidoria	Permanente	Qualquer cidadão	Geral (competência)

Fonte: adaptado de Carvalho (2015)

Carvalho (2015) afirma ainda os propósitos essenciais da ouvidoria pública: desempenhar ações de correção para eventuais irregularidades, de forma a aprimorar a prestação do serviço público, alcançar resultados para os pleitos dos administrados e ainda servir de instrumento de pesquisa na formulação de políticas públicas dos demais órgãos da administração pública.

O arcabouço institucional da ouvidoria pública demonstra que a mesma será um instrumento de proteção e defesa dos direitos do cidadão, mostra Lyra (2011), assim ele enumera cinco quadros em que confirma a perspectiva social da ouvidoria:

- a) Proteção de direitos mediante a denúncia de sua violação, visando reparar o dano à vítima e garantir a punição dos infratores (servidores públicos);
- b) Indução de mudanças: a promoção de direitos pela ação crítico-propositiva, permite o aprimoramento da gestão através do olhar crítico do ouvidor, vez que o mesmo pode oferecer novas práticas para a gestão institucional;
- c) Reparação do dano: a defesa e a promoção dos direitos pela aplicação da norma e pela mediação, principal atividade e papel mais importante da ouvidoria, na medida que é o único canal que cidadão pode recorrer para atendimento de seu direito. A utilização do instrumento de mediação para resolver problemas fora da esfera administrativa ou judicial, permite o atingimento de resultados com menor custo, maior rapidez e menos desgastes entre as partes;
- d) O acesso à administração: a defesa e a promoção dos direitos pela informação e pela transparência, permitindo ao cidadão a garantia das informações necessárias para auxiliá-lo na orientação, busca de dados públicos e processos;

- e) A promoção da democracia: a defesa dos direitos pela disseminação do controle social e da práxis participativa, com a aproximação da sociedade, por meio da sociedade civil organizada, conselhos consultivos, de gestão, associações, etc.

A escassez de mecanismos de controle social é colocada por Fortes (2008), que salienta a importância das ouvidorias públicas para fortalecimento das ações públicas na regulação, formulação de políticas públicas, possibilidade de provocação de temas para agenda política e também na transparência dos processos de gestão.

Os mecanismos de participação social permanentes abrangem o desenvolvimento de políticas públicas específicas para o envolvimento das atribuições legais do controle interno, que possam demonstrar resultados de curto, médio e longo prazo e auxiliam o monitoramento, acompanhamento e avaliação da atividade estatal. A participação da sociedade exige fomento e estímulo constante para sua efetividade. E a intensificação do capital social surge como produto do esforço empregado na participação dos cidadãos nas atividades públicas, incremento da ética e comprometimento pelo resultado das ações públicas do Estado (SPINELLI; CRUZ, 2016).

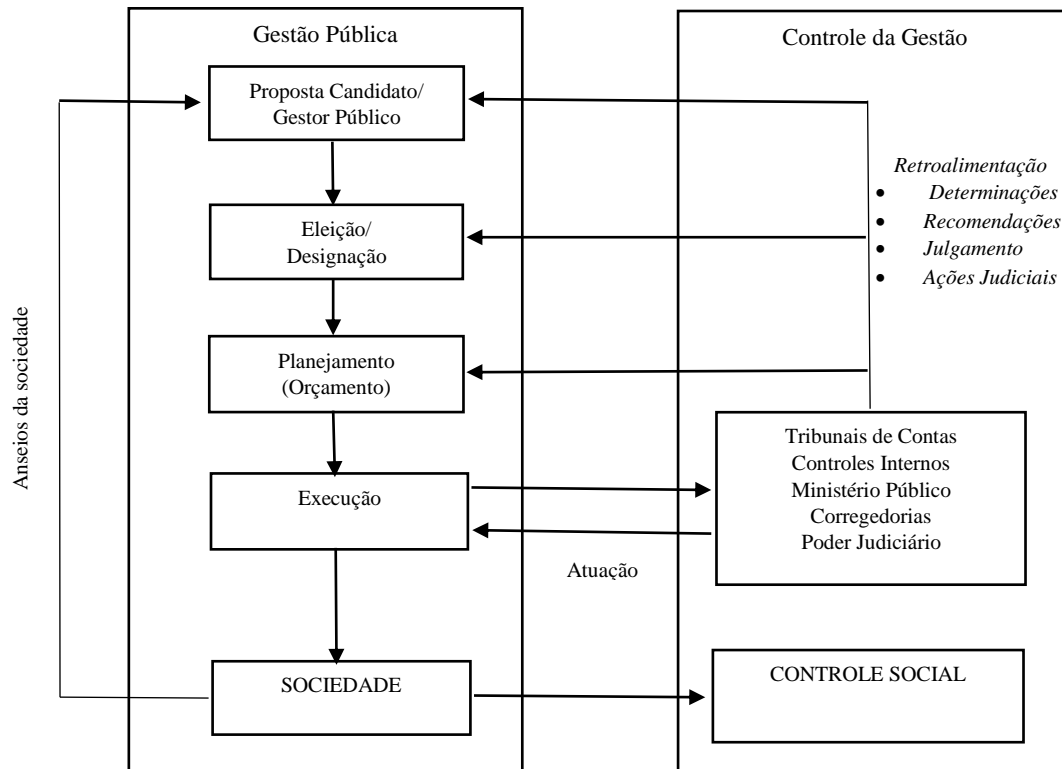
2.1.6 Transparência e prevenção

O combate à corrupção é feito com ações de prevenção, com a utilização dos instrumentos disponíveis em vigor, com o intuito de afastar suas causas, entre as quais são citadas: profissionalização de servidores públicos e adequada remuneração dos mesmos, estabelecimento de códigos de ética, bem como alteração de programas de governo com o objetivo de fornecer transparência, simplificação e controle (OLIVEIRA, 2008).

O controle na gestão pública no país tem procurado alterar o foco de controle formal e de processos para controle de resultados (subsequente), de forma que a sociedade passa a ser agente passivo e ativo e permite melhor controle desses resultados pela própria sociedade (SILVA, 2002).

Para ilustrar o entendimento do contexto do controle social e como se atinge os anseios da sociedade, a Figura 1 esclarece:

Figura 1: Esquema de controle social na administração pública



Fonte: adaptado de Silva (2002)

Os argumentos de Silva (2002) sobre controle social e sua interação com o exercício da cidadania precisam ser observados quando se pretende entender como o controle social pode ser exercido em uma sociedade democrática.

Somente a cidadania ativa, como entidade presente da democracia, que se baseia no lastro legal da segurança dos direitos constitucionais e na evolução dos direitos na sociedade democrática, podem viabilizar o controle social da Administração Pública. Assim, a ação direta da sociedade possibilita que a sociedade fiscalize o cumprimento de programas de governo e ações de interesse coletivo (SILVA, 2002).

A mensuração dos resultados dos serviços ou produtos ofertados pelas instituições públicas, de acordo com as políticas públicas gerenciadas, é proporcionada pelo controle dos cidadãos, pois podem definir inclusive o resultado esperado (SANTOS; CARDOSO, 2002).

Os mecanismos de controle social existentes no Poder Executivo (tais como conferências e conselhos de políticas públicas) demandam a transparência dos recursos públicos e a efetivação dos direitos sociais (BRAVO; CORREIA, 2012).

Portanto, para a existência de controle social atuante é preciso que a transparência pública esteja apta a fornecer as informações dos atos administrativos aos cidadãos, com amplo trânsito de informações para garantir a inibição de irregularidades.

O controle social vem assumindo um papel de fundamental importância para a gestão pública, impondo a *accountability* ao poder público à medida que acompanha e fiscaliza os gastos públicos, exige a prestação de contas dos gestores, assim como a transparência e publicização das contas públicas (ARAÚJO, 2007).

A promoção da transparência oportuniza formas de controle e permite o aprimoramento da administração pública, conforme Santos e Cardoso (2002, p.220):

Informações adequadas sobre o funcionamento da Administração Pública podem ajudar os órgãos administrativos a desenvolver suas políticas, administrar seus custos de forma mais eficiente, aumentar a efetividade e promover a transparência da gestão pública, ampliando o grau de *accountability*.

A divulgação de dados públicos com a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação, permitindo a inclusão do cidadão, faz com que a fiscalização através da rede mundial de computadores reforça a *accountability* vertical, aumentando a transparência e o acesso à informação (ANDRADE, 2011).

A autora acima assevera que o controle social tem papel relevante no processo democrático contínuo, pois o acesso à informação permite efetividade e qualidade na gestão e o fortalecimento do controle interno, uma vez que este é constantemente cobrado para o subsídio de informações de interesse geral

As palavras de Nascimento (2015, p.56) reforçam a característica de controle social e a obrigação da administração pública:

A *accountability* vertical é um poder do cidadão e um dever do Estado em disponibilizar informações necessárias a todos os setores e atores sociais, quer isoladamente, por meio do cidadão comum, quer em grupos ou por intermédios da mídia e até de outros segmentos públicos interessados.

A transparência pode garantir a conduta ílibada e a *accountability* exigida pela população, vez que permite aos cidadãos cobrarem dos gestores públicos uma gestão responsável e comprometida com a necessidade social (ANDRADE, 2011).

Integridade e corrupção são estados inversamente proporcionais, asseguram Spinelli e Cruz (2016), contudo ao se promover integridade não se reflete a ausência de corrupção, vez que o emprego acertado de valores, bens e recursos favorecem a eficiência, eficácia e efetividade na condução das políticas públicas e os resultados da gestão.

Os códigos de ética desenvolvidos no serviço público devem se basear nos seguintes princípios: neutralidade (decisões baseadas no interesse público), integridade (funcionários públicos não podem aceitar apoio financeiro que comprometa suas responsabilidades), objetividade (realização de tarefas com fiel observância das normas existentes), sinceridade (decisões fundamentadas e objetivando o interesse público), honestidade (proteger o interesse público) e prestação de contas (com avaliação e controle permanentes) (OLIVEIRA, 2008).

O sistema de integridade de pública, com o desenvolvimento de padrões qualificados a reprimir, prevenir e evitar a corrupção e tornar o ambiente organizacional livre de práticas danosas ao interesse público, se alicerça na ética e probidade da gestão pública, e também na sua relação com o setor privado. Para tanto, a atuação de um mecanismo de *accountability*, com controle da atividade dos governantes, promoção da transparência e incentivo à participação da sociedade no controle e na responsabilização dos governantes, oferece ao controle interno um papel relevante de prevenção à corrupção (SPINELLI; CRUZ, 2016).

A preocupação da CGU em realizar as ações de *accountability*, com a devida interação com a sociedade e o controle social é assinalado por Spinelli e Cruz (2016), quando afirma que a preocupação com a execução de programas de governo pelo controle interno no tocante à efetividade das políticas públicas e a verificação de seus produtos, se reflete também nas ações do órgão na prevenção da corrupção, abordadas a partir da remodelagem do órgão e atuação

- a) Na promoção da transparência, do acesso à informação e do governo aberto;
- b) Fomento ao controle social;
- c) Promoção da educação para a ética e cidadania;
- d) Estímulo a práticas de integridade no setor privado;
- e) Fortalecimento da gestão pública;
- f) Aprimoramento do marco legal;
- g) Ações de inteligência e produção de informações estratégicas.

Observa-se, portanto, que as atividades de prevenção e transparência, de acordo com os autores citados, devem ser realizadas pelo controle com o intuito de fortalecer as ações de controle social, permitindo também o acesso à informação pública por parte da sociedade e fortificando a integridade pública e privada.

2.1.7 Controladoria

O tema Controladoria, segundo Borinelli (2006), encontra dificuldades no referencial teórico, considerando que não há definição expressa e diferenciação da Controladoria em relação às suas funções e às atividades inerentes ao *controller*. Além das abordagens da pesquisa se respaldarem em normatizações acerca das funções, atividades, responsabilidades e posição da Controladoria no organograma da instituição.

As pesquisas na área de Contabilidade se fixam nos aspectos normativos, com modelos de atuação, com a dificuldade de demonstrar a função da Controladoria para dizer ao gestor como ele deve atuar. Borinelli (2006) assegura, ainda que a produção científica sobre o assunto apresenta falta de consenso, pois os conteúdos dos textos são tão diferenciados que não parecem fazer parte de uma mesma teoria (ou conjunto de conhecimentos).

Considerando a falta de consenso acerca do tema Controladoria, procurou-se trazer as estruturas teóricas sobre o tema e propostas conceituais acerca da realidade vigente e o contexto atual dos órgãos públicos brasileiros.

As funções típicas observadas nas atividades de controladoria no contexto internacional, perpassam as áreas da organização, interferindo nas atividades administrativas (WILLSON; TOEHL-ANDERSON; BRAGG, 2004):

- a) Função de planejamento: objetivo principal de testar e analisar que o planejamento proposto será efetivamente cumprido, além de aconselhar, coordenar e sugerir durante a preparação do planejamento;
- b) Função de controle: mensurar e propor correções no desempenho da organização, mediante o acompanhamento dos planos e objetivos, fornecer informações gerenciais e reforçar as atividades de controle na instituição, bem como realizar análises destes controles internos e implementar processos visando eliminar fragilidades nos controles;
- c) Função informativa: analisar e formular relatórios gerenciais, visando auxiliar o processo decisório, de forma a promover efetividade nas funções de planejamento e controle;
- d) Função contábil: comparar desempenho da contabilidade financeira, fiscal e de custos, com o objetivo de promover as ferramentas necessárias para decisões gerenciais e consequentemente a efetividade de suas atividades.

As funções de controladoria ainda são discutidas em nosso país, especialmente no tocante às atividades necessárias para o exercício da controladoria, o que torna o desafio de desempenho das atividades ainda mais complexo.

A literatura brasileira corrobora com a ideia de funções comuns da controladoria, que são em sua essência (BORINELLI, 2006):

- a) Função contábil: gerenciar, implementar e manter todos os registros contábeis, elaborar demonstrações contábeis, atender às demandas de informações, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle;
- b) Função gerencial-estratégica: prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas;
- c) Função de custos: registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços;
- d) Função tributária: atividades relativas à contabilidade tributária e planejamento tributário da organização;
- e) Função de proteção e controle dos ativos: prover proteção aos ativos, bem como registrar e controlar todos os bens da organização;
- f) Função de controle interno: estabelecer e monitorar o sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade;
- g) Função de controle de riscos: identificar, mensurar, analisar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos; e
- h) Função de gestão da informação: conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas, além de desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais, sem a preocupação de gerenciamento da tecnologia.

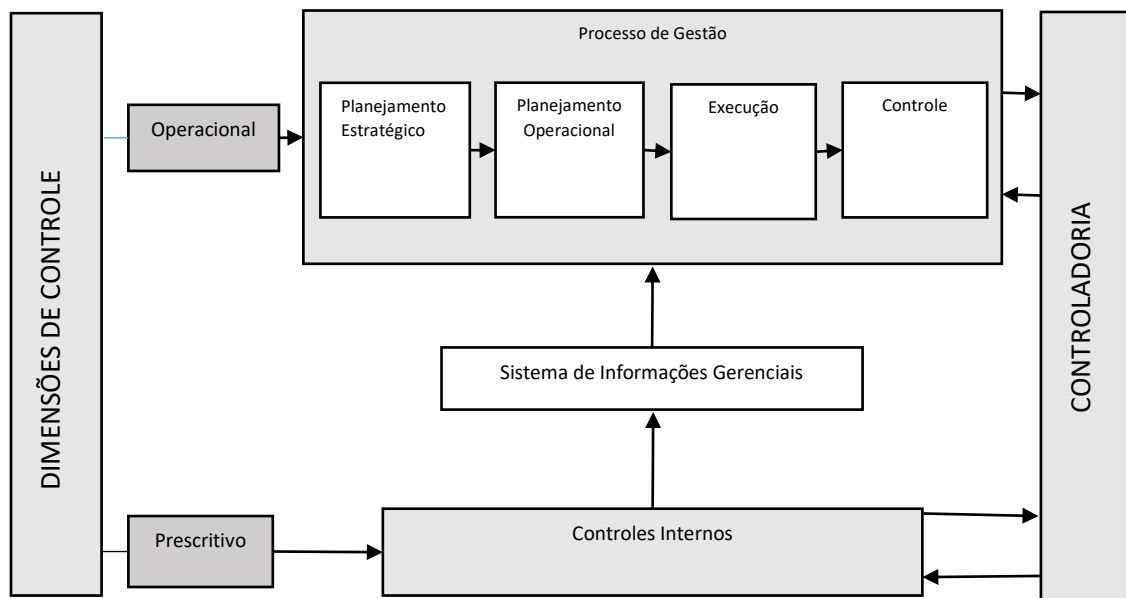
As funções necessárias para o desempenho integral de uma controladoria no âmbito institucional envolvem diversas atividades, incorporando ações de controle nas atividades administrativas, permitindo a combinação da informação em todas as áreas da instituição e ainda facilitando o processo de gestão estratégica.

A controladoria de uma empresa alterou seu foco recentemente e, embora Willson, Roehl-Anderson e Bragg (2004) realçam as funções da controladoria, com foco na área empresarial, deixam claro que novas funções, além da contábil, foram incorporadas à controladoria, tais como planejamento, controle de operações, finanças, coleta e gerenciamento de dados, gestão de risco.

Dessa maneira o conhecimento técnico em virtude das diversas atribuições sob a responsabilidade da controladoria alterou a essência das funções de controle, obrigando os controladores o domínio de assuntos que envolvem outras áreas da organização. Acaba alcançando a tarefa principal de gestão de dados e informações da instituição como um todo, para subsidiar as decisões dos gestores (WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 2004).

As dimensões de controle e as características dos mesmos no contexto da controladoria podem ser visualizados na Figura 2.

Figura 2: Dimensões de controle e da controladoria



Fonte: Adaptado de Bianchi (2005)

O debate sobre as funções de controladoria é beneficiado com as contribuições de Bianchi (2005), que acrescenta como uma das atribuições de controladoria a manutenção do sistema de controles internos da instituição.

As dimensões de controle são apresentadas por Bianchi (2005), de forma a contemplar todas as ações da controladoria e com o intuito de disponibilizar os gestores informações da organização, frente às perspectivas do ambiente externo e fornecer instrumentos para tomadas de decisões.

As duas principais dimensões para esse contexto são: operacional e prescritiva. A operacional leva em consideração o Processo de Gestão, preocupando-se com o planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle. A geração de dados a cargo da controladoria é o foco nesta dimensão, desde que sejam acurados, tempestivos e íntegros. Enquanto a prescritiva traz em sua essência o conjunto de normas de procedimentos e de controles internos formais, com a finalidade de harmonizar os processos administrativos nas organizações e assim proporcionar relativa segurança e integridade nas informações disponíveis.

As informações aplicadas às controladorias de empresas privadas permitem a utilização do arcabouço teórico nas instituições públicas, buscando eficiência na avaliação e acompanhamento de programas de governo e mensuração do desempenho do atingimento dos objetivos propostos por esses programas.

As instituições públicas de controladoria no Brasil exercem funções precípua de controladoria, pois no setor público brasileiro permitem desenvolvimento de mecanismos de acompanhamento das atividades e dos programas públicos e conseqüentemente auxiliam no processo decisório dos gestores públicos, além do importante papel de avaliador do atingimento dos resultados propostos pelas políticas públicas vigentes (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Os dados apresentados por Suzart, Marcelino e Rocha (2011) concluíram ainda que as funções desempenhadas pelas controladorias públicas brasileiras são semelhantes, com exceção da função de custos, àquelas desempenhadas pelas controladorias privadas, conforme os autores citados. O que evidencia que as atividades atribuídas normativamente às controladorias públicas possuem características principalmente de controle interno, mas que as demais funções encontradas são também absorvidas pelas instituições públicas.

Em que pese a legislação existente acerca do papel da controladoria pública no Brasil e seu desdobramento com auditoria interna, Silva (2003) defende que a Controladoria Geral da União deva ser o órgão central do sistema de controle interno.

O autor posiciona acerca da implementação do sistema de controle interno integrado, assim como a Constituição Federal coloca, vez que a auditoria e contabilidade possam ter a vinculação ao órgão central de controle, denominado de Controladoria, Contadoria ou Auditoria Geral, permitindo que o exame das contas públicas deixe de ser realizado em suas formalidades e passem a focar na análise dos aspectos finalísticos.

Estudos indicam que experiências voltadas para esse tipo de exame e com essa estrutura permitem um sistema de controle com mais facilidade de gerar relatórios sobre economicidade, eficiência e eficácia das ações de governo. Silva (2003) afirma ainda que controladoria na área pública auxilia a boa gestão, ou seja, equilíbrio das contas pública, correção de desvios verificados na execução orçamentária, cumprimento das metas propostas, transparência dos atos da administração pública, ocasionando o funcionamento eficiente e eficaz da própria controladoria.

A responsabilidade da controladoria em gerir o sistema de informações, promovem as funções da controladoria pública, pela coordenação, estruturação e mediação dos dados públicos, pois com o advento da Lei de Acesso à Informação e a valorização da transparência como um dispositivo de fortalecimento da cidadania e da gestão democrática, permitindo ao cidadão alcançar informações do ente público em rapidez e facilidade (SANTOS; BRAGA, 2016).

2.2 Descrição dos Procedimentos Metodológicos

2.2.1 Problema da pesquisa

A literatura apresenta diversas definições de pesquisa, sendo a definição de Gil (2002, p.17) “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Os passos da pesquisa são trilhados conforme a investigação metodológica avança e depende de etapas que passam pela escolha do tema, delimitação do problema, definição do objeto a ser pesquisado e dos objetivos a serem alcançados, assim como do referencial teórico, formulação de hipóteses e elaboração das ferramentas de coleta de dados, para então realizar uma análise e construir o relato, conforme Goldenberg (2004).

É preciso esquematizar uma pesquisa, de forma com que as etapas possam ser executadas, mesmo que de forma mais simples, mas que compreenda: formulação do problema, construção de hipóteses, determinação do plano, operacionalização das variáveis, elaboração dos instrumentos de coleta de dados, pré-teste dos instrumentos, seleção da amostra, coleta de dados, análise e interpretação dos dados e por fim, redação do relatório da pesquisa. Gil (2002) assegura ainda que a ordem dessas etapas não é absolutamente rígida e depende da situação factual.

A pesquisa só pode ser iniciada a partir de uma pergunta, pois então pode-se procurar a resposta, segundo Gerhardt e Silveira (2009), por meio da pesquisa. Complementa a afirmação de Gil (2002), de que a pesquisa é necessária quando não há informações suficientes para responder a questão proposta ou as informações estão esparsas de forma a não ser possível sua correlação com o problema.

Para a realização da pesquisa, é preciso a integração de conhecimentos, métodos, técnicas e outros procedimentos científicos e deve ser estudada através de um processo metodológico, que envolve várias fases e para sua efetividade, surge a partir da formulação do problema até a comunicação dos resultados (GIL, 2002).

Portanto apontar um problema de pesquisa é o início da pesquisa científica, que requer um tratamento científico e metodológico, decorrente de uma discussão, investigação, decisão ou solução, compreendendo dificuldades teóricas e/ou práticas (BORINELLI, 2006).

Para estabelecer o problema de pesquisa deste trabalho, optou-se em destacar sua relevância, a fim de evidenciar a necessidade da investigação científica, vez que o Trabalho de Conclusão Final do Mestrado Profissional em Administração Pública incentiva a realização da pesquisa no ambiente organizacional ao qual o estudante está vinculado. A importância da caracterização adequada da situação-problema pode trazer o benefício da correção na pesquisa.

Foi realizado levantamento dos estudos através do software *SciMAT (Science Mapping Analysis Tool)*. O referido software constrói uma mapa de rede com estudos indicados na plataforma *Web of Science*.

SciMAT é um software desenvolvido em plataforma aberta para realização de um mapa científico de análise ao longo de todo quadro selecionado. O software contém módulos para auxiliar o pesquisador a analisar os passos do fluxo de trabalho mapeado, que permitem o gerenciamento da base de dados e das entidades, a realização de um mapa de análise científica e, ainda, a visualização gráfica dos resultados e mapas gerados.

Dos trabalhos do *Web of Science* com a expressão “*regulatory framework*” com critérios de *public administration*, foi identificada a palavra “*politics*” com o maior índice de centralidade. Correlacionando com as seguintes expressões: *policy*, *governance*, *crisis* e *convergence*.

A pesquisa da expressão “*regulatory framework*” demonstrou que o termo em inglês se enquadra na questão de pesquisa que se pretende investigar, especialmente no contexto da estrutura normativa do controle interno.

As pesquisas desenvolvidas no campo da administração, trazem diversas teorias para aplicação nas organizações, especialmente para a área pública. O escopo da pesquisa foi estabelecido em torno das expressões administração pública, *accountability*, controle interno e controladoria.

Entende-se a importância das pesquisas também em outras áreas, entretanto devido à necessidade de definição e limitação do estudo, optou-se apenas aos vocábulos citados. Embora a observação tenha refletido que as áreas e os conteúdos de administração ainda

carecem de estudos, notadamente tratando-se dos ambientes organizacionais públicos brasileiros.

Espelha esta situação as palavras de Campos (1990, p.18), que enfatizou a dificuldade da tradução do termo *accountability* para o português:

A jornada de aprendizagem evidenciou que a falta de *accountability* da nossa burocracia decorre do padrão de relacionamento entre Estado e sociedade. A estrutura e a dinâmica do governo têm favorecido, na prática, o domínio do Executivo Federal, à custa dos outros níveis de governo, dos Poderes Legislativo e Judiciário e, sobretudo, da qualidade de vida do povo.

Ficou claro também que os controles formais internos à burocracia não são suficientes para garantir a *accountability* da administração pública; *accountability* depende também de fatores externos à burocracia. A pergunta que se coloca agora diz respeito às possibilidades de que a situação da burocracia brasileira se altere no futuro.

Corroboram, ainda, as considerações de O'Donnell (1998, p.42) quando demonstra as diferenças da *accountability* horizontal nos países pesquisados, especialmente em democracias consolidadas em contraste com as democracias mais jovens:

[...] decorre da definição de *accountability* horizontal que propus: para que esse tipo de *accountability* seja efetivo deve haver agências estatais autorizadas e dispostas a supervisionar, controlar, retificar e/ou punir ações ilícitas de autoridades localizadas em outras agências estatais. As primeiras devem ter não apenas autoridade legal para assim proceder mas também, de *facto*, autonomia suficiente com respeito às últimas. Esse é, evidentemente, o velho tema da divisão dos poderes e dos controles e equilíbrios entre eles. Esses mecanismos incluem as instituições clássicas do Executivo, do Legislativo e do Judiciário [...].

Salienta-se que o termo *accountability* gera em torno de alguns significados e aplicações, tais como: responsabilização, controle, prestação de contas, apuração de responsabilidades, aplicação de penalidades, entre tantos outros. E podem ser utilizados no contexto interno das organizações, com estruturas hierárquicas no mesmo Poder do Estado ou em Poderes diferentes, ou ainda serem realizadas por instituições independentes da burocracia estatal, como o controle social.

O controle interno do Poder Executivo Federal deve, com suas atribuições legais, atuar de forma estruturada para desenvolver ações de *accountability* e fornecer informações suficientes ao gestor público para sua tomada de decisões. Por isso a necessidade de colher evidências e desenvolver pesquisas nessa área.

No intuito de demonstrar o papel da *accountability* no contexto deste trabalho e, ainda, no estudo metodológico, gerando em torno da situação-problema, procurou-se reproduzir o

contexto em que o estudo se baseou e nos aspectos legais que possam subsidiar o desempenho do órgão de controle interno.

Por consequência surgiu o problema da pesquisa com a seguinte pergunta: *qual a estrutura normativa necessária ao controle interno do poder executivo para o fortalecimento da accountability na administração pública federal?*

Tornar o problema palpável e claro exige o aprofundamento no assunto de forma organizada, com estudo da literatura e ordenamento de experiências práticas. Segundo Goldenberg (2004), a boa resposta depende da boa pergunta, assim na importância da pergunta fica concentrado o sucesso da pesquisa.

O foco no delineamento da questão de pesquisa se voltou para as seguintes reflexões: se a estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, que exerce suas atribuições sob a forma de controladoria pública e a forma que o exercício de suas funções básicas e independentes proporcionam o fortalecimento da ação do controle interno; e se a necessária *accountability* do governo federal tem atingido sua efetividade no controle dos gastos e das políticas públicas.

A investigação científica brasileira sobre Controladoria tem se evidenciado com a participação da Controladoria no processo de planejamento, controle e implementação de sistemas de controles internos e de informações, ligada à área contábil. Entretanto, ainda carentes da comprovação da realidade da Controladoria de forma abrangente e à luz do que prega a teoria (BORINELLI, 2006).

Com a delimitação da situação-problema, foram arrolados os objetivos a serem atingidos, de forma a conduzir o trabalho e resolver a questão principal. As questões se basearam no ensinamento de Kerlinger (1980), que nos explica que problemas científicos só serão assim considerados se puderem ser testados empiricamente e é preciso que sejam úteis ou que possam ser testáveis.

A hipótese, segundo Gil (2002), é a solução possível, assim a expressão colocada com hipótese permite que ao final da pesquisa seja manifesta com verdadeira ou falsa e que permita ser o resultado do problema.

As hipóteses ou suposições são a previsão da resposta ao problema, realizadas sob a forma de afirmação, de modo que se possa confirmar ou refutar ao final da pesquisa, mediante a testagem metodológica. No entanto, as pesquisas exploratórias, como é o caso presente, não

admitem a formalização de hipótese ou suposição, lembra Vergara (1998). Entretanto, que se tenha a percepção a respeito da resposta ao problema.

Os problemas propostos normalmente são de natureza ampla, com a necessidade de afunilar e obter precisão para a pesquisa, define-se os objetos geral e específicos da pesquisa, mostrando características que possam ser observadas ou mensuradas em determinado grupo (GIL, 2002).

Enquanto o problema é uma questão a investigar, o objetivo é o desfecho do trabalho de investigação, que dá resposta ao problema, no decorrer do atingimento dos objetivos intermediários (VERGARA, 1998).

Considerando os ensinamentos e de forma a fragmentar a questão principal, apresenta-se o seguinte objetivo principal: avaliar a necessidade da integração entre as quatro macro funções (auditoria, ouvidoria, correição e prevenção), no sistema de controle interno, com o intuito de conferir o atendimento das premissas de *accountability* na gestão pública brasileira.

A definição de objetivos permite uma melhor condução da pesquisa, uma vez que o assunto ainda carece de estudos metodológicos na sua aplicação ao Poder Público. Desta forma, formulou-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) Avaliar que a realização de atividades de auditoria e fiscalização, bem como de correição apresentam complementariedade e devem ser executadas de forma contínua, de modo a identificar eventuais impropriedades e irregularidades, para então realizar apurações de responsabilidade e punições aos servidores públicos;
- 2) Analisar que as atividades de ouvidoria, com a recepção de manifestações do cidadão permitem a efetiva participação social e colaboram com a gestão, como insumo para a tomada de decisões, assim como a solidificação de um instrumento de comunicação da gestão com o cidadão;
- 3) Considerar que as atividades de transparência e prevenção podem ser efetivas sob a ótica de controle social e permitem oferecer ferramentas no acompanhamento da gestão;
- 4) Examinar o sistema de controle interno, de forma a refletir acerca da simetria entre o controle interno federal e estaduais.

Procurou-se enxergar o tema controle interno, sob a forma de atuação da Controladoria-Geral da União, com seu arcabouço normativo atual e sua estrutura prática, de forma a entender a atuação e a interação das funções realizadas pelo órgão.

A delimitação do estudo é a moldura que o autor coloca, o que fica dentro do estudo e o que fica fora, trata de fronteiras, variáveis, os pontos que serão abordados e os respectivos cortes transversal ou longitudinal, ao período de tempo da investigação (VERGARA, 1998).

É preciso deixar claro o que se pretende responder com a pesquisa, como também sua delimitação espacial e temporal, o contexto em que os temas envolvidos pelo problema são estudados ou o quadro de referência adotado (GIL, 2002).

Estabelecer os limites para a investigação pode ser relacionada ao assunto, a fim de impedir que se torne extenso ou complexo; à extensão, pois nem sempre se consegue incorporar todo o campo da projeção dos fatos; e quanto à diversos fatores que possam limitar seu tema, tais como meios humanos, econômicos ou prazos (LAKATOS; MARCONI, 2003).

Em consideração às palavras de Vergara (1998), Gil (2002) e em atenção à dificuldade trazida por Lakatos e Marconi (2003), procurou-se estabelecer demarcações do alcance do estudo, envolvendo cortes no escopo, temporal, geográfico e conceituais.

As demarcações geográfica e temporal deste estudo permitiram a estruturação de pesquisas para a esfera federal e estaduais, quanto às atividades desempenhadas pelas organizações de controle interno do Poder Executivo, como também a exploração das atribuições dessas instituições nos meses de junho, julho e agosto de 2017, permitindo na coleta de dados as informações atualizadas dos portais da rede mundial de computadores.

Quanto ao escopo objetivado, a abordagem de *accountability* sob o conceito de responsabilização por desempenho preconizada por Behn (2001) e a necessidade de atualização da burocracia brasileira, salientada por Campos (1990) e tendo em vista a visão de O'Donnell (1998) quanto a indispensabilidade da *accountability* horizontal, este trabalho considerou e pesquisou tais visões no contexto da atuação administrativa do controle interno, sob a forma de controladoria.

A pesquisa analisou as atividades e funções da CGU e expandiu as consultas aos controles internos estaduais, de forma a observar similitude das atribuições realizadas pelos respectivos órgãos, de forma a examinar os trabalhos divergentes e semelhantes.

Devido à carência de modelo normativo de controle interno brasileiro, esta pesquisa trouxe uma comparação acerca das incumbências da CGU, mediante seu padrão atual de atuação, com as demais instituições de controle interno estaduais, sob o enfoque da sistematização das ações das controladorias e procurar atentar para a efetivação da *accountability* nas esferas federal e estaduais.

A delimitação conceitual procurou trazer as funções de controladoria, especialmente no contexto de órgão público, com suas particularidades organizacionais, sob a forma que se aplica nas organizações públicas, procedimentais, atividades e funções desenvolvidas,

especialmente como controle interno da gestão e ainda as dificuldades enfrentadas pela CGU para exercício de sua função, principalmente caso suas atribuições sejam distribuídas por outras organizações da administração pública.

A abordagem procurou trazer o contexto da atuação prática, razão pela qual não se abordou os recursos utilizados pelas instituições de controle interno para o desenvolvimento de suas atividades, como também o relato histórico e evolutivo da CGU.

O processo de coleta de dados para a satisfação dos objetivos específicos, são realizadas pesquisas, por meio da observação simples, em que o pesquisador mantém certo distanciamento do grupo ou da situação que estuda, como um espectador não interativo (VERGARA, 1998).

A obtenção de dados, utilizando técnicas de interrogação, possibilitam o estudo a partir do ponto de vista dos pesquisados, embora apresente algumas limitações quanto ao estudo das relações sociais mais amplas, especialmente de natureza institucional (GIL, 2002).

Com os argumentos de Vergara (1998) e Gil (2002) é preciso focar as limitações do estudo: devido ao tempo para a realização da coleta de dados, não foram realizadas observações na condição de espectador interativo, que necessitaria de acesso e engajamento às controladorias estaduais de todas as Unidades da Federação, incluindo o Distrito Federal. Além disso, devido às características institucionais de cada unidade de controle interno iriam trazer questões não abordadas na situação problema.

O trabalho foi organizado com a estrutura metodológica de oportunidade de intervenção considerando a sustentação do projeto, a situação problema, os objetivos propostos, o diagnóstico realizado no órgão pesquisado, do mesmo modo que apresenta e avança alternativas para a consolidação da perspectiva da conformidade dos controles internos brasileiros.

Visando um encadeamento lógico, este trabalho foi estruturado em três capítulos, além da introdução (no primeiro capítulo), considerações finais (no quarto capítulo) e referências bibliográficas (no quinto capítulo).

O Capítulo 2 traz as abordagens teórico-científicas, com os referenciais teóricos e as normatizações sobre controle, importância dos instrumentos de *accountability* no controle interno (auditoria e fiscalização, prevenção e transparência, ouvidoria e corregedoria) e a importância da presença da constituição de controle na Constituição Federal. E, ainda, as características metodológicas da pesquisa, com o problema da pesquisa, objetivos,

justificativas, contribuições, delimitações e limitações. Por fim, os procedimentos metodológicos, com a abordagem da investigação, sua natureza e estratégia utilizadas tal qual as técnicas de levantamento e análise de dados.

Nesse capítulo procurou-se realizar uma análise acerca da oportunidade da abordagem utilizada pelos órgãos de controle interno do país para realização de suas atividades básicas, de forma a identificar a conjuntura teórica dessas atividades e sua normatização.

Encontram-se, ainda, os aspectos necessários ao entendimento das homogeneidades e heterogeneidades dos modelos de controladoria e suas particularidades orgânicas e demonstração das atividades executadas pelos mesmos.

O Capítulo 3 contempla a apresentação e discussão das alternativas para a intervenção proposta, com as possibilidades sugeridas pelas normatizações em discussão na Casa Legislativa, com benefícios potenciais a serem atingidos e contribuições para o Sistema de Controle Interno do país.

2.2.2 Procedimentos metodológicos

Os métodos de procedimentos (etapas da investigação) estão relacionados com os procedimentos técnicos a serem seguidos pelo pesquisador dentro de determinada área de conhecimento. O método escolhido determina o procedimento utilizado nas diversas etapas da investigação, desde a coleta de dados até a análise (PRODANOV; FREITAS, 2013).

No intuito de estabelecer marco teórico e analisar os fatos do ponto de vista empírico, pode-se utilizar a classificação das pesquisas em exploratórias, descritivas e explicativas. Traçar uma aproximação conceitual de forma a delinear o planejamento da pesquisa, diagramar a previsão de análise e interpretação da coleta de dados, permite também classificar as pesquisas segundo seu delineamento (GIL, 2002).

Conforme o procedimento adotado na coleta de dados podem ser pesquisa bibliográfica, pesquisa documental ou, ainda, experimental, *ex-post facto*, o levantamento e o estudo de caso, segundo Gil (2002). Embora a classificação não seja rígida, pois as pesquisas podem não se enquadrar em um modelo específico ou ainda ter características de dois ou mais modelos, a maioria dos casos pode-se utilizar esse sistema.

Vários métodos podem ser utilizados nas ciências sociais, asseguram Prodanov e Freitas (2013), e nem sempre um método é utilizado rigorosamente ou com exclusividade na

pesquisa. A combinação de dois ou mais métodos é frequente, por conta dos diversos processos concebidos no estudo.

No momento que se inicia a pesquisa, conforme suas características, é preciso selecionar o método de pesquisa a utilizar, de modo a ser possível recorrer a procedimentos científicos na análise e resolução de problemas (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Consoante as considerações Prodanov e Freitas (2013), Gil (2002) e Gerhardt e Silveira (2009), este trabalho utilizou-se de diversos procedimentos metodológicos. A investigação baseou-se na abordagem qualitativa.

A análise qualitativa é menos formal do que a quantitativa, vez que esta permite a definição de passos simples e diretos, enquanto aquela decorre de vários fatores. Na análise qualitativa há dependência da natureza dos dados coletados, tamanho da amostra, instrumentos utilizados para a investigação e hipóteses teóricas. Com tal característica é preciso decidir a sequência de atividades, a manipulação e análise dos dados e o respectivo relatório (GIL, 2002).

A utilização dos métodos qualitativos explica o motivo das coisas, manifestando o que é importante que seja feita; para tanto, serve-se dos dados analisados não-métricos, conforme motivação, interação e abordagem necessárias (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Este é um estudo qualitativo por envolver dados descritivos, pois não houve utilização de eventos medidos, calculados ou tabulados. Houve um foco na amostragem intencional, análise de textos, relatórios, normas e imagens (inclusive extraídas da rede mundial de computadores), assim como interpretação com enfoque na análise de equivalências de atividades.

Há certa semelhança entre a pesquisa documental e bibliográfica. A principal distinção entre as duas está na natureza das fontes. A pesquisa bibliográfica se preocupa com as cooperações de diversos autores sobre o assunto em questão, enquanto que a pesquisa documental se utiliza de dados secundários, que podem ser tabulados ou analisados conforme o objeto da pesquisa (GIL, 2002).

Os levantamentos de dados utilizados foram por meio da pesquisa bibliográfica que se baseou no material disponível nas legislações pertinentes à área de controle interno, controladoria, auditoria, fiscalização, transparência, prevenção e combate à corrupção, correição e ouvidoria, assim como nos autores com referência aos assuntos *accountability*, controladoria e controle interno.

A pesquisa documental realizada trouxe dados e documentos extraídos das páginas da rede mundial de computadores, realizadas nos sítios dos controles internos, auditorias e controladorias dos diversos estados, incluindo o Distrito Federal.

A proposta de Vergara (1998) acerca de critérios de investigação nomina seis tipos de pesquisas com base nos fins: exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada e intervencionista.

A pesquisa exploratória é realizada pelo meio de sondagem, em áreas que possuem pouco conhecimento acumulado ou sistematizado (VERGARA, 1998).

A pesquisa exploratória procura tornar o problema mais explícito, proporcionando maior intimidade com o assunto ou, ainda, construir hipóteses. Permite o aperfeiçoamento de princípios ou revelar intuições (GIL, 2002).

As investigações descritivas buscam o reconhecimento da existência de relações entre variáveis e determinação de sua natureza, possibilita também uma nova visão do problema. A semelhança entre a exploratória e descritiva, na visão de Gil (2002), é a atenção com a aplicação prática na ciência social.

A natureza da abordagem descritiva e exploratória utilizadas na coleta dos dados e na confecção do relatório, tem base na carência de estudos científicos brasileiros que relacionem o contexto da *accountability* com as atividades desempenhadas pelas controladorias e controles internos do poder executivo.

Existem abordagens científicas que trazem configurações de controladoria, entretanto carecem de entendimentos da controladoria pública, ou que defendem apenas algumas atribuições entre as atualmente executadas pela CGU, ou, ainda, que procuram identificar parcialmente os trabalhos de *accountability* no contexto do órgão.

O estudo de caso, utilizado como estratégia investigativa, proporciona clareza no entendimento de fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos. Pode ser utilizado, segundo Yin (2003), nas áreas da psicologia, sociologia, ciência política, administração, entre outros.

A investigação empírica conduzida pelo estudo de casos provoca a observação de determinado fenômeno dentro do contexto fático, principalmente quando se confunde o cenário e a conjuntura com o fenômeno propriamente dito (YIN, 2003).

O estudo de casos é utilizado em larga escala nas ciências biomédicas e sociais. É um instrumento para estudo aprofundado de poucos objetos, facilitando um amplo conhecimento do assunto (GIL, 2002).

Para a execução de um estudo de caso exemplar, que possa demonstrar a escolha das técnicas por parte do pesquisador de forma adequada, Yin (2003) exemplifica as características adequadas ao mesmo. Entre as mais relevantes destaca-se a de dar significância ao estudo de caso que proporcione descoberta ou oportunidade na situação da vida real, com proposições coerentes e teoria reconhecida.

Este trabalho procurou trazer, além das abordagens práticas das atribuições dos órgãos, o interesse público de relevância nacional, pois questões de prevenção à corrupção, transparência pública e responsabilizações administrativas, entre outras, são importantes para a atual conjuntura de escândalos e investigações na esfera administrativa, civil e penal de ilícitos praticados pelos agentes públicos.

Como a literatura apresentada aborda aspectos importantes na condução de estudo de caso, o desafio para o pesquisador é enorme, pois deve-se atentar ao rigor metodológico, realizar as análises de forma sistematizada, além de trazer abordagem atraente ao leitor. Foi o que este trabalho procurou realizar, adotando as sugestões de Yin (2003) e Gil (2002).

3 ANÁLISE DA OPORTUNIDADE DE INTERVENÇÃO

3.1 Descrição da Oportunidade de Intervenção

Trazer os conceitos e a importância dos instrumentos de *accountability* no controle interno brasileiro é o intuito deste capítulo no trabalho, pois as macro funções realizadas pela CGU – auditoria e fiscalização, prevenção e transparência, ouvidoria e corregedoria – e suas respectivas atividades formam as ações de responsabilização dentro do Poder Executivo.

A CGU foi instituída por meio do Decreto nº 8.910/2016, com as seguintes atribuições, previstas no Art. 1º:

Art. 1º O Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno, do Sistema de Correição e das unidades de Ouvidoria do Poder Executivo federal, tem como área de competência os seguintes assuntos:

I - adoção das providências necessárias 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 gestão no âmbito da administração pública federal;

II - decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas que receber, indicando as providências cabíveis;

III - instauração de procedimentos e processos administrativos a seu cargo, constituindo comissões, e requisição de instauração daqueles injustificadamente retardados pela autoridade responsável;

IV - acompanhamento de procedimentos e processos administrativos em curso em órgãos ou entidades da administração pública federal;

V - realização de inspeções e avocação de procedimentos e processos em curso na administração pública federal, para exame de sua regularidade, propondo a adoção de providências ou a correção de falhas;

VI - efetivação ou promoção da declaração da nulidade de procedimento ou processo administrativo e, se for o caso, da imediata e regular apuração dos fatos envolvidos nos autos e na nulidade declarada;

VII - requisição de dados, informações e documentos relativos a procedimentos e processos administrativos já arquivados por autoridade da administração pública federal;

VIII - requisição a órgão ou entidade da administração pública federal de informações e documentos necessários a seus trabalhos ou atividades;

IX - requisição a órgãos ou entidades da administração pública federal de servidores ou empregados necessários à constituição de comissões, inclusive as que são objeto do disposto no inciso III, e de qualquer servidor ou empregado indispensável à instrução de processo ou procedimento;

X - proposição de medidas legislativas ou administrativas e sugestão de ações necessárias a evitar a repetição de irregularidades constatadas;

XI - recebimento de reclamações relativas à prestação de serviços públicos, em geral, e apuração do exercício negligente de cargo, emprego ou função na administração pública federal, quando não houver disposição legal que atribua competências específicas a outros órgãos; e

XII - execução das atividades de controladoria no âmbito do Poder Executivo federal (BRASIL, 2016a).

Os controles exercidos visam obstar, corrigir ou prevenir comportamentos indevidos nos escalões administrativos, com foco em metas e desempenhos desejados pelos cidadãos. A CGU possui atribuição legal e de fato para realizar ações como supervisão de rotina, ações de orientação e transparência, apoio ao controle social do gasto público e até sanções legais com aplicação de penalidades. O desafio de sua atuação reside na efetividade dos mecanismos utilizados para o atingimento da *accountability* na Administração Pública.

A responsabilização de servidores e órgãos públicos é o que instiga a operacionalização do controle no país, razão pela qual é preciso decompor as áreas de atuação e os mecanismos a serem utilizados por cada macro função realizada no respectivo órgão de controle. Desta forma, este trabalho apresenta a abordagem das quatro macro funções (auditoria, correição, transparência e ouvidoria) do controle interno do poder executivo, representado pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e o tratamento das atividades para a aplicação de *accountability* no contexto do Poder Executivo Federal.

O Tribunal de Contas da União conceitua, pelo interior da IN nº 63/2010, controle interno como: “conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados” (BRASIL, 2010).

O controle interno executado pela CGU traz especificidades nas ações de *accountability*. É preciso cautela na responsabilização de agente ou agência pública, pois o contexto da administração pública federal facilita o cumprimento das expectativas de finanças e justiça, amplamente debatido por Behn (2001). Os mecanismos tradicionais de exercício de *accountability* podem até impulsionar o controle de recursos financeiros e sociais, por intermédio de metas econômicas e atingimento de resultados de desenvolvimento humano. Contudo esses métodos tradicionais dificultam a produção de metas e mecanismos de mensuração de *accountability* por resultados, possibilitando inclusive o desincentivo a atuação do órgão de controle.

3.1.1 Auditoria e fiscalização

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) é uma das Secretarias do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, cujas atribuições vão de avaliação da execução de programas de governo; da comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão dos administradores públicos federais; do exercício

do controle das operações de crédito; e, também, do exercício das atividades de apoio ao controle externo, em cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Cabe ainda a SFC exercer as atividades de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), normatizado pelo Decreto nº 3.591/2000, com a responsabilidade de orientação normativa e supervisão técnica dos órgãos subordinados, conforme disposição legal (BRASIL, 2000a).

No tocante aos procedimentos necessários para atendimento da *accountability* por parte da SFC estão as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas no Decreto 3.591/2000, Art. 2º, das quais as relacionadas à finalidade:

- 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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado[...] (BRASIL, 2000a).

O conjunto de atividades para execução das finalidades referidas no Decreto nº 3.591/2000, Art. 3º, estão assim dispostas:

- § 1º A avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual visa a comprovar a conformidade da sua execução.
- § 2º A avaliação da execução dos programas de governo visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento.
- § 3º A avaliação da execução dos orçamentos da União visa a comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidos na legislação pertinente.
- § 4º A avaliação da gestão dos administradores públicos federais visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais (BRASIL, 2000a).

Por meio das atividades executadas pelo SCI, estão presentes as obrigações de avaliar programas de governo, cumprimento das metas presentes nas peças orçamentárias e avaliações de gestões. A abordagem do decreto acentua as avaliações das metas, procurando trazer as preocupações de responsabilização por desempenho aos gestores públicos.

A legislação citada coloca a atenção no processo de *accountability* por desempenho, quanto apresenta expectativas de cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, pois tais peças

orçamentárias detalham a aplicação dos recursos financeiros existentes para gestão do Governo Federal, em especial quanto ao grau de execução de metas e objetivos.

Entretanto a mesma norma dispõe sobre a conformidade de limites estabelecidos em lei e legitimidade de atos, o que mostra a preocupação da *accountability* por finanças, uma vez que centraliza nos insumos as verificações para responsabilização da gestão pública.

A legislação pertinente ao Sistema de Controle Interno demonstra bipartição antagônica das atividades de *accountability* da CGU de forma a não espelhar a conveniência da nova administração pública e conseqüentemente uma nova abordagem de controle na gestão pública federal.

O Tribunal de Contas da União (TCU) procura suprir lacunas das legislações em vigor editando instruções e atos normativos sobre matéria de suas atribuições, assim para o julgamento das contas dos gestores de recursos públicos a Corte emitiu a Instrução Normativa TCU nº 63/2010, contendo normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituem os processos de contas da administração pública federal.

O TCU (BRASIL, 2010) considera o relatório de gestão como documentos, informações e demonstrativos organizados para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis das unidades jurisdicionadas.

Para efeito da correta apreciação das contas, a IN 63/2010 estabelece importantes conceitos em seu Art. 1º:

VIII. exame da conformidade: análise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão, em relação a padrões normativos e operacionais, expressos nas normas e regulamentos aplicáveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades;

IX. exame do desempenho: análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades [...] (BRASIL, 2010).

O texto demonstra uma preocupação acerca do desempenho da gestão, em função de suas metas e resultados, mas também coloca a análise legal, meramente formal, que visa auditar registros e regras obrigatórias. Uma apresentação de critérios desconstruídos sobre a forma de prestação de contas que aquele órgão procura da administração pública federal.

A avaliação dos controles internos das instituições públicas e das operações realizadas por essas, tais como implementação e condução de políticas públicas, é realizada em observância ao regramento do TCU e demonstra o cuidado em avaliar a gestão pública.

A maioria das políticas públicas é implementada e acompanhada por mais de uma organização, muitas vezes com a participação de instituições fora da administração direta ou, ainda, por organizações sociais (*collaborative accountability*). Os processos de prestação de contas exigidos pelo TCU oferecem segurança simbólica, porém Behn (2001) contesta a funcionalidade desses processos tradicionais, pois devido falta a responsabilidade dos pares, o foco nos resultados e principalmente o envolvimento dos cidadãos, não há demonstração de esforço na melhoria da qualidade do serviço público prestado.

A SFC realiza ações de controle por intermédio de auditorias e fiscalizações, conforme o Art. 4º do Decreto nº 3.591/2000:

Art.4º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal utiliza como técnicas de trabalho, para a consecução de suas finalidades, a auditoria e a fiscalização.

§1º A auditoria visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

§2º A fiscalização visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes (BRASIL, 2000a).

Fazem parte do rol de atividades executadas pelas auditorias e fiscalizações as expostas a seguir (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

- a) Ações investigativas: consistem em trabalhos especiais, por meio de processos, procedimentos e instrumentais específicos, que propiciam uma atuação com enfoque ainda mais forte no efetivo combate à corrupção. Os trabalhos são realizados mediante cooperação entre instituições relacionadas com a defesa do Estado Brasileiro. Respeitadas as identidades de cada um, Controladoria-Geral da União, Polícia Federal, Ministério Público, Tribunal de Contas da União, Receita Federal, Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), entre outros, atuam em parceria para o controle do dinheiro público e o enfrentamento da corrupção. Na CGU, essas ações são executadas em três frentes distintas de trabalho: Demandas Externas (denúncias, requisições e pedidos de informação encaminhados à CGU), Auditorias Especiais (solicitações dentro do Governo Federal ou por decisão da própria CGU, baseadas em denúncias) e Operações Especiais (operações em conjunto com os demais órgãos de defesa do Estado).
- b) Auditorias anuais de contas: visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais, bem como analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas que subsidiará o julgamento pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

- c) Auditorias nos Contratos e Financiamentos Externos: realiza auditorias de avaliação de desempenho e conformidade dos contratos de empréstimo e doação firmados com organismos internacionais de financiamento. Além disso, analisa os projetos de cooperação técnica internacional executados por órgãos e entidades da administração pública federal em parceria com organismos internacionais cooperantes.
- d) Avaliação da Execução de Programas de Governo: a metodologia utilizada pela CGU visa a avaliar a execução dos programas federais, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento, tendo as seguintes fases iniciais: mapeamento das políticas públicas; hierarquização dos programas de governo; e priorização de ações de governo para avaliação. Isto permite ao controle interno mapear as políticas públicas e estabelecer, a partir de critérios de materialidade, relevância e risco, um ranking dos programas de governo, de forma a priorizar as atividades a serem desenvolvidas. Para cada ação governamental priorizada, desenvolve-se estudo acerca de suas formas de execução e definem-se as questões estratégicas que serão respondidas ao longo da avaliação. Após o detalhamento da abordagem de avaliação, as verificações in loco são realizadas, e ocorre a consolidação e a análise das verificações, viabilizando a elaboração e a apresentação aos gestores federais de relatórios de acompanhamento (RAc), que contêm recomendações discutidas em conjunto com os responsáveis pela execução das ações de governo avaliadas. Por fim, ocorre o ciclo de monitoramento das providências adotadas.
- e) Dinamização das Auditorias Internas: são realizadas diversas ações de controle que tratam da avaliação do desempenho das auditorias internas, de sua sistemática de planejamento e do acompanhamento dos seus trabalhos. Destaca-se, ainda, a realização de ações específicas junto às unidades de auditoria interna, com o objetivo de fomentar suas atividades e disseminar informações. Como resultado dessas interações com as unidades de auditoria interna sempre é recomendada a inserção, nos planos de auditoria das unidades, de temas relevantes sobre os quais a auditoria interna deva manifestar-se e sugestões de padronização de Relatórios de Auditoria.
- f) Monitoramento dos Gastos com Pessoal: visa verificar a legalidade dos pagamentos dos servidores públicos federais no âmbito do Poder Executivo. A despesa com pessoal representa o segundo maior dispêndio da União, perdendo apenas para a Previdência Social, o que requer da CGU atenção especial para a correta aplicação dos recursos públicos nesta área.
- g) Prestações de Contas do Presidente da República: como Órgão Central do Sistema de Controle Interno, compete elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, em cumprimento ao inciso XXIV do artigo 84 da Constituição Federal. A divulgação desse documento amplia a transparência pública, estimula a participação da sociedade e conscientiza a população para o controle social dos gastos públicos.
- h) Programa Capacita: é uma iniciativa que objetiva promover a melhoria da gestão de recursos públicos com a oferta contínua de orientações e capacitações a Gestores Federais em áreas relacionadas à área de atuação do Controle Interno. Tem como elemento fundamental a manutenção de um canal aberto e construtivo entre a CGU e os gestores federais. Nesse caminho, as experiências acumuladas com o conhecimento do Controle Interno sobre os órgãos e entidades da Administração Pública Federal passaram a ser o principal insumo para orientação e capacitação de gestores em palestras, encontros e cursos de curta duração, presenciais ou a distância. Objetiva prover gestores de orientação e capacitação em

um fluxo contínuo sobre temas relacionados ao aprimoramento dos controles internos em busca de uma gestão pública federal eficiente e eficaz, reforçando a posição da CGU com Órgão que apoiador da Gestão.

- i) Programa de Fiscalização em Entes Federativos: faz parte do aprimoramento dos instrumentos e processos de trabalho da CGU. Engloba a metodologia de escolha por Sorteios Públicos, em que são examinadas contas e documentos, além da realização de inspeção pessoal e física nas obras e serviços em andamento no Município sorteado. Durante os trabalhos, o contato com a população, diretamente ou através dos conselhos comunitários e outras entidades organizadas, estimula os cidadãos a participarem do controle dos recursos oriundos dos tributos que lhe são cobrados.
- j) Relatório de Gestão Fiscal: A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com o propósito de assegurar a consecução das metas fiscais e a transparência dos gastos públicos, pressuposto da "gestão fiscal responsável". Como instrumento de transparência da gestão fiscal, a LRF instituiu o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), abrangendo as informações referentes à consecução das metas fiscais e dos limites de que trata a Lei. O RGF deve conter informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e operações de crédito, entre outras. A CGU assume o papel de agente responsável pelo processo de ratificação dos dados constantes do RGF, produzidos originalmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda.
- k) Tomada de Contas Especial: é um instrumento de que dispõe a Administração Pública para ressarcir-se de eventuais prejuízos que lhe forem causados, sendo o processo revestido de rito próprio e somente instaurado depois de esgotadas as medidas administrativas para reparação do dano. Compete à CGU na emissão do Relatório e Certificado de Auditoria sobre processos de Tomadas de Contas Especiais, manifestar-se sobre a adequada apuração dos fatos, indicando, inclusive, as normas ou regulamentos eventualmente infringidos, a correta identificação do responsável e a precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas.

Para a realização das atividades a cargo da SFC, a Secretaria utiliza dois exemplares: sistemático, planejado e inserido nas suas atividades de planejamento anual, semestral ou trimestral; e assistemático, para apuração esporádica de denúncias, pedidos de informação, entre outros, especialmente oriundos de outros órgãos de controle (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

As ações da SFC no Poder Executivo Federal, segundo a própria Secretaria, mantêm o foco no aprimoramento da gestão pública e da execução das políticas públicas, por meio do monitoramento constante das ações de cada órgão/entidade jurisdicionado, de forma a identificar, mensurar, analisar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos nas atividades, bem como seus possíveis efeitos.

O desafio para a atividade de controle sob a responsabilidade da SFC é ter em vista a orientação de Behn (2001) de que o processo de responsabilização (*accountability*) pode encontrar dificuldades e barreiras na prática, vez que as políticas públicas podem ser conflitantes ou contraditórias e o(s) órgão(s) responsável(eis) pela efetivação de uma política pode não ter recursos adequados. Importante verificar se os recursos estão sendo usados sabiamente, se a política pública está sendo implementada de forma efetiva e produzindo resultados desejados.

A ação de controle executada pode resultar em necessidade de responsabilização do autor da irregularidade, para tanto são encaminhados procedimentos para a área de Correição, visando a apuração da culpabilidade e aplicação de eventuais penalidades.

3.1.2 Correição

A correição é uma das áreas de atuação fundamentais da CGU, são as atividades relacionadas de apuração de possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e à aplicação das devidas penalidades. São de responsabilidade de uma Secretaria específica da CGU, a Corregedoria-Geral da União (CRG).

Em 2005, com o Decreto nº 5.480, foi criado o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal (SisCOR), integrado pela CRG como Órgão Central (Decreto nº 5683/2006), pelas unidades específicas de correição junto aos ministérios, como Unidades Setoriais, e pelas unidades específicas de correição que compõem as estruturas dos ministérios, autarquias e fundações como Unidades Seccionais (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

Com a publicação do Decreto nº 5.480/2005, a estruturação do SisCOR passou por uma estruturação, conforme seu Art. 2º:

Art. 2º Integram o Sistema de Correição:

I - a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central do Sistema;

II - as unidades específicas de correição para atuação junto aos Ministérios, como unidades setoriais;

III - as unidades específicas de correição nos órgãos que compõem a estrutura dos Ministérios, bem como de suas autarquias e fundações públicas, como unidades seccionais; e

IV - a Comissão de Coordenação de Correição de que trata o art. 3º.

§ 1º As unidades setoriais integram a estrutura da Controladoria-Geral da União e estão a ela subordinadas.

§ 2º As unidades seccionais ficam sujeitas à orientação normativa do Órgão Central do Sistema e à supervisão técnica das respectivas unidades setoriais (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

A partir da edição do referido decreto, as unidades de correição dentro dos Ministérios do Poder Executivo Federal, passam a receber supervisão técnica pela CRG, por intermédio do acompanhamento das atividades de correição e inspeções técnicas, além da padronização, sistematização e organização dos procedimentos operacionais relativos às atividades correcionais.

Compete também à CRG o reexame e avocação de sindicâncias, procedimentos e processos administrativos disciplinares em curso e/ou julgados nos órgãos e entidades vinculados.

Os trabalhos correcionais foram normatizados com Portarias e Instruções Normativas, tendo em vista a necessidade de organizar a atividade administrativa e dotar o gestor de instrumentos de apuração consistentes. São eles (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

- a) Processo Administrativo Disciplinar (PAD): destina-se a apurar a responsabilidade de servidor federal que tenha praticado irregularidade no exercício de suas atribuições ou que a elas se relacionem;
- b) Investigação Preliminar: é um procedimento sigiloso que pode ser instaurado pelo Órgão Central de Correição e pelas unidades setoriais, visando buscar elementos que possam ensejar a instauração de uma sindicância ou um PAD;
- c) Sindicância investigativa ou preparatória: procedimento célere que busca investigar irregularidades funcionais, e que, por seu caráter investigativo, não necessita observar contraditório e ampla defesa. Realiza-se antes do PAD;
- d) Sindicância acusatória ou punitiva: procedimento célere instaurado para apurar irregularidades de menor gravidade ocorridas no serviço público. Por seu caráter punitivo, exige a observância dos princípios do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa.
- e) Sindicância patrimonial: procedimento utilizado para investigar situação de servidores federais que possuam patrimônio incompatível com seus recursos e que sugiram indícios de enriquecimento ilícito. É sigiloso e não tem caráter punitivo;
- f) Inspeção: procedimento administrativo destinado a obter diretamente informações e documentos, bem como verificar o cumprimento de recomendações ou determinações de instauração de sindicância, inclusive patrimonial, e processos administrativos disciplinares, a fim de verificar a regularidade, a eficiência e a eficácia dos trabalhos correcionais;
- g) Termo Circunstanciado Administrativo (TCA): visa desburocratizar a apuração de casos que envolvam extravio ou danos a bem público que impliquem em prejuízo de pequeno valor, assim considerados aqueles previstos no art. 24, II, da Lei n.º 8.666/93 (licitação dispensável), quando o valor em questão for de até R\$ 8 mil;
- h) Termo de Ajustamento de Conduta (TAC): para casos de infração disciplinar de menor potencial ofensivo, por órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. Por meio do TAC, o agente público interessado assume a responsabilidade pela irregularidade a que deu causa e compromete-se a ajustar sua conduta e a observar os deveres e proibições previstos na legislação vigente.

Os procedimentos acima exigem uma apuração detalhada, com colhimento de provas, testemunhos e documentos, além de possuírem rito próprio, devidamente normatizado e realizado em estrita observância ao contraditório e ampla defesa.

Alternativas para simplificação de processos foram criadas para melhor eficiência, desburocratização e racionalização de procedimentos com custo desproporcional em relação ao benefício, como TCA e TAC, uma vez que algumas situações podem ser resolvidas no âmbito da própria repartição pública, sem a necessidade de maiores custos para apuração.

O TCA só será utilizado quando o extravio ou o dano não for intencional, ou seja, não tiverem origem dolosa. Se houver evidência de dolo, má fé, independentemente do valor, a apuração na área administrativa será por meio de PAD, rito mais complexo e demorado, com a consequente caracterização do ato como crime.

Em casos em que a conduta seja punível com advertência ou penalidade similar, a autoridade competente poderá deixar de instaurar o respectivo procedimento disciplinar e celebrar o TAC, de ofício ou a pedido do interessado, demonstrando mais um esforço da CRG em simplificar a metodologia das atividades.

Vale destacar ainda que a atividade correccional é um importante instrumento para a responsabilização dos agentes públicos, que permite a penalização de ilícitos e correção de desvios por parte dos agentes públicos.

A Lei nº 8.112/1990 determinou que os processos administrativos podem resultar em advertência, suspensão, demissão, cassação de aposentadoria ou disponibilidade, destituição de cargo em comissão ou destituição de função comissionada. Sendo as quatro últimas são as maiores penalidades encontradas na punição aos servidores públicos regidos pela referida lei (BRASIL, 1990).

Com a publicação da Lei nº12.846/2013, também conhecida como Lei Anticorrupção, a responsabilização de empresas passou a ser mais uma importante arma no combate à corrupção, permitindo a punição, em esfera administrativa, de pessoas jurídicas que corrompem agentes públicos, fraudem licitações e contratos ou dificultem atividade de investigação ou fiscalização de órgãos públicos, entre outras irregularidades (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

A competência da CGU no âmbito do Poder Executivo Federal, definida pela referida Lei, para instaurar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas ou para avocar os processos instaurados, caso haja necessidade de exame de sua regularidade ou

para corrigir o andamento dos mesmos. Assim como da celebração dos acordos de leniência com empresas envolvidas em casos de corrupção.

Ao prever a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos contra a administração pública nacional ou estrangeira, o país pode afirmar que atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeiros, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

A peça legal trouxe um marco para nosso ordenamento jurídico, pois a responsabilização de pessoa jurídica teve ineditismo com a Lei Anticorrupção, além de definir como e quais atos lesivos ao patrimônio público serão apenados.

O Decreto nº 8.420/2015 regulamentou os procedimentos necessários para a devida responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas, com cinco pontos principais: responsabilização administrativa, como calcular as multas, como firmar acordo de leniência, o que analisar em programas de integridade e procedimentos para inserção e manutenção de cadastros nacionais de empresas inidôneas, suspensas e punidas (BRASIL, 2015).

3.1.3 Ouvidoria

A Ouvidoria-Geral da União, é uma Secretaria do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), responsável por receber, examinar e encaminhar as manifestações dos cidadãos e pedidos de informação referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. Atua no diálogo entre o cidadão e a Administração Pública, de forma que as manifestações cidadãs provoquem melhoria contínua dos serviços públicos prestados.

Ouvidoria pública é uma instância de controle e participação social, responsável pelo tratamento das reclamações, solicitações, denúncias, sugestões e elogios relativos às políticas e aos serviços públicos, prestados sob qualquer forma ou regime, com vistas ao aprimoramento da gestão pública (art. 2º, V, Decreto 8.243/2014 e art. 1º, IN OGU n. 01/2014).

O Decreto nº 8.243/2014 instituiu também a Política Nacional de Participação Social, oferecendo às ouvidorias públicas um importante instrumento para realização de interlocução social:

Art. 1º Fica instituída a Política Nacional de Participação Social - PNPS, com o objetivo de fortalecer e articular os mecanismos e as instâncias democráticas de diálogo e a atuação conjunta entre a administração pública federal e a sociedade civil.

Parágrafo único. Na formulação, na execução, no monitoramento e na avaliação de programas e políticas públicas e no aprimoramento da gestão pública serão considerados os objetivos e as diretrizes da PNPS (BRASIL, 2014).

O Sistema Nacional de Participação Social, criado pelo referido Decreto, traz o reconhecimento de que a ouvidoria pública é um dos principais mecanismos de participação social, pois oferece legitimidade às decisões do Estado, facilitando sua implantação e possibilitando a criação de mecanismos pelos órgãos públicos para dar efetividade às suas ações.

Para facilitar o contato com os órgãos do Poder Executivo Federal, a CGU desenvolveu o sistema eletrônico (e-Ouv) para recebimento e análise de manifestações. Esta ferramenta funciona de forma integrada, pois permite escolher para qual órgão direcionar uma manifestação ((MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

As manifestações realizadas pelos cidadãos são didaticamente classificadas da seguinte forma (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

- a) Sugestão: proposição de ideia ou formulação de proposta de aprimoramento de políticas e serviços prestados pela Administração Pública federal;
- b) Elogio: demonstração ou reconhecimento ou satisfação sobre o serviço oferecido ou atendimento recebido;
- c) Solicitação: requerimento de adoção de providência por parte da Administração;
- d) Reclamação: demonstração de insatisfação relativa a serviço público; e
- e) Denúncia: comunicação de prática de ato ilícito cuja solução dependa da atuação de órgão de controle interno ou externo.

A OGU atua ainda como instância recursal da Lei de Acesso à Informação, nos termos do Art. 16 da Lei nº 12.527/2011 e do art. 23 do Decreto nº 7.724/2012, com devida observância aos procedimentos, prazos e providências necessárias para dar cumprimento aos normativos (BRASIL, 2011).

Como forma de orientar e auxiliar a implementação e desenvolvimento de Ouvidorias Públicas de órgãos e entidades dos Estados e Municípios, bem como de outros Poderes, a OGU realiza o Programa de Fortalecimento das Ouvidorias, cujo objetivo principal é aperfeiçoar a gestão de processos e a atuação integrada das ouvidorias (com fomento a Rede

de Ouvidorias), permitindo o intercâmbio de informações, incentivo ao uso de tecnologia e promoção de ações de capacitação.

A Rede de Ouvidorias procura o envolvimento das Ouvidorias Públicas em todo território nacional com intuito de uniformizar procedimentos, estruturação de sistemas, orientações e manuais, assim como acompanhamento e avaliação cidadã da qualidade dos serviços públicos prestados.

O exercício de forma de democracia direta pelos cidadãos está prevista na Constituição Federal, no Art. 37, introduzida com a Emenda Constitucional nº 19/98:

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública (BRASIL, 1998).

Em 2017 foi sancionada a Lei de Proteção e Defesa do Usuário, Lei nº 13.460/2017, que dispõe sobre a participação, proteção e defesa dos direitos dos usuários de serviços públicos. Regulamenta o § 3º do Art. 37 da Constituição Federal, e prevê entre os direitos básicos dos usuários: igualdade no tratamento, vedado qualquer tipo de discriminação; atendimento por ordem de chegada, ressalvados casos de urgência e prioridades asseguradas por lei; além da aplicação de soluções tecnológicas para simplificar os processos e procedimentos. Segundo a CGU, a OGU irá acompanhar a prestação dos serviços, zelando pela sua qualidade e pela garantia dos direitos dos usuários (BRASIL, 2017).

No caso de denúncias e reclamações sobre irregularidades ou serviços mal prestados ou não prestados, cabem ações de fiscalização e/ou correição, que serão executados pela SFC ou pela CRG. Nesses casos a Ouvidoria atuará apenas com gestor da demanda, monitorando e prestando a informação ao cidadão (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

No âmbito de sua atuação, a OGU como órgão de controle interno possui legitimidade e amparo legal para exercer o controle dos atos e atividades administrativas, dado que Carvalho (2015) afirma que a ouvidoria provoca os órgãos internos da própria estrutura da organização pública, em situações específicas que necessitem apurações de irregularidades.

As políticas públicas a cargo da OGU podem oferecer à sociedade retorno aos seus anseios pelo canal perene de manifestação social, considerando a possibilidade de resposta às denúncias, reclamações, sugestões, elogios ou solicitações e ainda a alternativa de incorporação de mecanismos de mudanças na condução das políticas públicas pelo gestor, mediante as referidas manifestações cidadãs.

3.1.4 Transparência e prevenção

A transparência é o melhor recurso contra a corrupção, uma vez que é um mecanismo indutor de controle social para que os gestores públicos ajam com responsabilidade, permitindo à sociedade averiguar a correta aplicação dos recursos públicos (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

O direito fundamental de que todos os cidadãos brasileiros podem acessar as informações públicas que estão sob a guarda do Estado está presente no art. 5º da Constituição Federal de 1988.

A Carta Magna assegura, ainda, no seu Art. 37 o princípio da transparência, quando se trata da administração pública: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988).

O princípio da publicidade contempla o sentido de transparência, na interpretação histórica da norma fundamental brasileira. Conforme novos normativos foram sendo editados, em virtude da imposição popular, no intuito de consolidar os mecanismos de transparência, visando o incremento da *accountability* vertical por parte da administração pública (NASCIMENTO, 2015).

Em 2000, por intermédio da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000b) e das leis complementares que a alteraram (Lei Complementar nº 131/2009 e Lei Complementar nº 156/2016), os Arts. 48 e 48-A passaram a ser um importante instrumento de transparência, controle e fiscalização do Poder Público:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda, nos termos e na periodicidade a serem definidos em instrução específica deste órgão, as informações necessárias para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, de que trata o § 4º do art. 32.

§ 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º ensejará as penalidades previstas no § 2º do art. 51.

§ 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2º, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o caput.

§ 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (BRASIL 2009, 2016b).

As leis procuraram oportunizar a transparência dos órgãos e instituições públicas com requisitos mínimos para a supervisão e rastreio dos recursos públicos por parte dos cidadãos e da sociedade civil organizada.

Já em 2011, a Lei nº 12.527, regulamenta o direito de acesso à informação previsto na Constituição. Conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), ela entrou em vigor em 16 de maio de 2012, que segundo a CGU (2017), criou mecanismos que possibilitam que qualquer pessoa, sem necessidade de apresentar motivo, receba informações públicas requeridas a órgãos e entidades (BRASIL, 2011).

Entre os princípios mais importantes da Lei, está o de que a publicidade e a transparência das informações é a regra, e o sigilo, a exceção. O acesso pode ser restringido apenas em situações específicas, como nos casos em que a divulgação das informações coloque em risco a segurança da população, do estado, ou a defesa do território nacional.

O destaque da Lei aborda ainda outras instituições que gerenciem ou arrecadem recursos públicos, de acordo com seus Arts. 1º e 2º:

Art.1º Esta Lei dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37º e no §2º do art. 216 da Constituição Federal.

Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei:

I - os órgãos públicos integrantes da administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, incluindo as Cortes de Contas, e Judiciário e do Ministério Público;

II - as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no caput refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas.

A CGU, por intermédio da Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), ficou responsável em monitorar a LAI. A atribuição foi regulamentada pelo Decreto nº 7.724/2012, que a regulamenta no Poder Executivo Federal. Cabe, ainda, à CGU a gestão do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), que permite que qualquer pessoa encaminhe pedidos de acesso à informação e é utilizado por todo o Poder Executivo Federal.

O debate acerca do acesso à informação e transparência pública envolveu o Estado e principalmente os órgãos de controle interno, vez que o potencial preventivo da transparência de forma a fomentar a participação social, nas esferas nacional e internacional, possibilita maior potencial das ações de controle (SANTOS; BRAGA, 2016).

Com as ações de mobilização e capacitação, a CGU fomenta a participação do cidadão no controle social do gasto e participação da gestão pública. Entre as diversas iniciativas do órgão, podemos citar (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

- a) Olho Vivo no Dinheiro Público: para incentivar o controle social, com o objetivo de fazer com que os cidadãos, nos diversos municípios brasileiros, atuem para a melhor aplicação dos recursos públicos. Busca estimular e prover o cidadão de instrumentos para realizar o controle do uso dos recursos públicos. Procura-se dar condições para a participação de conselheiros municipais, lideranças locais, agentes públicos municipais, professores e alunos, entre outros. A participação do cidadão na prevenção e no combate à corrupção busca envolver a sociedade numa mudança pela educação, pelo acesso à informação e pela mobilização social.

- b) Portalzinho da Criança Cidadã: criado e mantido pela CGU, é aliado na difusão da ética e cidadania entre crianças de seis a doze anos, visa abordar os temas em histórias em quadrinho e jogos educativos. Pode também auxiliar os professores na condução desses assuntos em sala de aula. O projeto pedagógico foi conduzido por profissionais e empresas especializadas, contratadas pela CGU em parceria com o Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crime (UNODC).
- c) Um Por Todos e Todos Por Um: em parceria com o Instituto Mauricio de Sousa tem sido possível contar com o apoio da Turma da Mônica para disseminar valores relacionados à democracia, participação social, respeito à diversidade, autoestima, responsabilidade cidadã e interesse pelo bem estar coletivo entre os alunos dos ensinos fundamental I.O objetivo é estimular os futuros cidadãos a se envolverem com as questões sociais e proporcionar uma formação crítica, criando o ambiente necessário para que tomem consciência de seus direitos e deveres. Espera-se como resultado que se tornem adultos atentos aos atos dos governos e aptos a exigir transparência e efetividade dos governantes. A adesão ao programa é realizada por entes governamentais (prefeituras e estados) e entidades privadas de ensino, que tenham interesse em executar o programa em suas escolas.
- d) Concurso de Desenho e Redação: o objetivo da iniciativa é despertar nos estudantes o interesse por assuntos relacionados ao controle social, à ética e cidadania, por meio do incentivo à reflexão e ao debate desses assuntos nos ambientes educacionais.
- e) Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social (Consocial): teve etapas preparatórias de julho de 2011 a abril de 2012 em todo o Brasil, mobilizando diretamente mais de 150 mil cidadãos. O tema central "A Sociedade no Acompanhamento e Controle da Gestão Pública" e como resultado foram consolidadas propostas visando promover a transparência e a participação da sociedade no acompanhamento e controle da gestão pública.

As ações para controle social, conforme instrui Behn (2001), é a instrumentalização para a realização de atividades com a intenção de ouvir o cidadão, de forma a entender se as partes interessadas estão satisfeitas com o desempenho das agências públicas. Tem o objetivo de determinar as causas e solicitar da agência o desenvolvimento de um plano para a melhoria de seu desempenho, com a criação de novas metas e prazos. É preciso a adaptação de mecanismos retrospectivos existentes para estabelecer uma responsabilidade democrática para as finanças e equidade e também para as novas necessidades de criar um mecanismo retrospectivo para estabelecer a responsabilidade democrática pelo desempenho.

Os órgãos de controle interno estão sendo reconhecidos pela população como instâncias de pleito por ações corretivas ou informações sobre a Administração Pública, tornando-se o personagem principal nas necessidades do controle social. Para tanto, tem sido demandado para o atendimento (SANTOS; BRAGA, 2016):

- a) Função Interlocutória e Mediadora: interação com o cidadão e movimentos sociais, por meio de consulta, denúncia, sugestões, entre outros e entre esses demandantes e o gestor;

- b) Função Coercitiva: empregada na gestão pública e gestor, fortalecendo a governança do Estado e proatividade para resolução de problemas.

A área de prevenção realiza ainda capacitações para gestores públicos de Estados e Municípios, para a correta aplicação dos recursos públicos, que segundo levantamento da Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (2017), realizado por intermédio de suas auditorias e fiscalizações, o desconhecimento de informações, leis e procedimentos leva a falhas na aplicação desses recursos. Além de auxiliar esses Entes na implementação das medidas de governo transparente previstas na LAI, com capacitações, manuais, apoio técnico e cedência de código fonte para implantação de sistema eletrônico para recebimento e gerenciamento dos pedidos de acesso a informação.

Outra ação preventiva é o estímulo à integridade na iniciativa privada e no serviço público, para que seus agentes atuem em prol do interesse público, tais ações envolvem iniciativas de combate ao nepotismo (definição dos papéis dos órgãos e entidades em sua prevenção e combate, situações reais, exceções, além do acolhimento de denúncias e averiguações decorrentes), conflitos de interesse (divulgação entre os entes públicos e implantação de sistema que permite consultas e pedidos de autorização para o exercício de atividades paralelas a serviço público) e programas de integridade (incentivo e capacitação dos entes públicos para o estabelecimento de programas de integridade nas instituições e ainda para ações de integridade nas empresas privadas, com o objetivo de fomentar na iniciativa privada mecanismos de prevenção à corrupção).

A atuação da STPC através do desenvolvimento de práticas de prevenção, tanto com a sociedade civil, como com instituições públicas e privadas tem a finalidade colaborar e contribuir para participação social, para transmissão de práticas éticas e cidadania como instrumento catalizador da democracia (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

As ações de prevenção desenvolvidas pela CGU, ao longo de políticas de transparência, acesso à informação, controle social, integridade pública e privada, entre outras, favorecem a interação do órgão com a sociedade, permitindo ao Estado a oportunidade de ouvir o cidadão e desenvolver mecanismos de atendimento às suas necessidades.

3.1.5 Sistema de controle interno brasileiro

Este tópico procura trazer conceitos com o intuito de firmar o entendimento acerca do controle interno brasileiro e do desempenho do controle interno do Poder Executivo Federal e dos demais controles internos em âmbito estadual.

O Sistema de Controle Interno é formado por subsistemas ou divisões, que executam suas atividades de forma integrada e harmônica. Não podendo se confundir com sistema financeiro ou contábil, pois esses são subsistemas e atividades realizadas pelo controle interno. Também não pode ser confundido com auditoria interna, vez que essa é inerente a atividade desenvolvida por uma unidade técnica do próprio controle interno, quanto a fiscalização e perspectiva de atuação do controle e sua extensão na Administração Pública (DAVIS; BLASCHECK, 2006).

Com a intenção de analisar a simetria de funções entre a Controladoria-Geral da União e suas atividades precípua e as Controladorias Estaduais, foram realizadas pesquisas nos sítios eletrônicos dos respectivos órgãos na rede mundial de computadores e encontram-se condensadas no Quadro4:

Quadro 4: Comparativo entre as Controladorias Estaduais

CONTROLADORIAS GERAIS DO ESTADO				
	AUDITORIA	TRANSPARÊNCIA E PREVENÇÃO	CORREIÇÃO	OUVIDORIA
ACRE	X	X		
ALAGOAS	X	X	X	X
AMAZONAS	X	X		
AMAPÁ	X	X	X	X
BAHIA	X			
CEARÁ	X	X	X	X
DISTRITO FEDERAL	X	X	X	X
ESPÍRITO SANTO	X	X	X	X
GOIÁS	X	X	X	X
MARANHÃO	X	X	X	X
MINAS GERAIS	X	X	X	
MATO GROSSO DO SUL	X	X	X	X
MATO GROSSO	X	X	X	X
PARÁ	X			
PARAIBA	X			
PERNAMBUCO	X	X	X	X
PIAUI	X			
PARANÁ	X	X	X	X

RIO DE JANEIRO	X			
RIO GRANDE DO NORTE	X			
RONDÔNIA	X	X		
RORAIMA	X			
RIO GRANDE DO SUL	X	X		
SANTA CATARINA	X			
SERGIPE	X			
SÃO PAULO	X	X	X	X
TOCANTINS	X	X		X

Fonte: elaborado pela autora

Os controles internos de todas as Unidades Federativas do Brasil demonstram possuir a função de auditoria e fiscalização, com a atribuição de averiguar os gastos públicos, no decurso de exame e inspeção da aplicação dos recursos públicos.

Nos estados da Bahia, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, os controles internos estão administrativamente vinculados às respectivas Secretarias de Fazenda, contrariando a posição das demais repartições do Sistema de Controle Interno, que estão submetidas à supervisão do gestor máximo (Governador), assim como o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União que está subordinado ao Presidente da República.

No tocante ao nome adotado, apenas seis Estados não utilizam o termo controladoria: Bahia (Auditoria Geral do Estado), Maranhão (Secretaria de Transparência e Controle), Pará (Auditoria Geral do Estado), Rio de Janeiro (Auditoria Geral do Estado), Rio Grande do Sul (Auditoria Geral do Estado), Santa Catarina (Diretoria de Auditoria Geral) e São Paulo (Corregedoria Geral da Administração).

Quanto às funções desempenhadas pelo órgão de controle interno, em doze Estados, estão presentes as quatro macro funções de auditoria, prevenção e transparência, correição e ouvidoria, quais sejam: Alagoas, Amapá, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Paraná e São Paulo.

As falhas na atuação dos Sistemas de Controle Interno brasileiro são várias e repousam sob algumas características no desempenho, entre as quais destacam-se (DAVIS; BLASCHECK, 2006):

- a) Aproximação das atividades de execução no tempo e espaço, fazendo com que as verificações sejam realizadas descoordenadamente aos atos administrativos de gestão, inclusive nas atividades de correição;

- b) São focados em aspectos formais e legais, com pequena atuação em medidas que possam reduzir a ineficiência administrativa, que poderiam ser melhor conduzidas com medidas compensatórias e alteração de processos;
- c) Ausência de postura proativa em relação a eventos externos ou no alcance dos objetivos organizacionais da instituição.

O modelo de controladoria adotado pela CGU como um arranjo institucional preparado para atender as demandas sociais e gerencias de forma integrada de um órgão de controle interno, na perspectiva de Santos e Braga (2016), oferece a integração coordenada das quatro macro funções básicas e interdependentes (auditoria, ouvidoria, correição e prevenção) buscando juntar as funções e pontos de vista sobre a atividade de controle interno da Administração Pública.

Quadro 5: Interações das macro funções da Controladoria do Setor Público

	Função destino			
Função origem	Ouvidoria	Auditoria	Correição	Prevenção
Ouvidoria		Recebe insumos da população para balizar ações de controle.	Recebe insumos da população para balizar ações correccionais.	Retroalimenta a transparência com as impressões da interação com a população.
Auditoria	Retorna à população demandante o resultado da ação de controle.		Alimenta-se de indícios de falhas disciplinares dos agentes públicos.	Retroalimenta a transparência com os resultados das ações de controle.
Correição	Retorna à população demandante o resultado da apuração correccional.	Empodera-se pela responsabilização dos agentes apontados pela auditoria.		Retroalimenta a transparência com os resultados das ações correccionais.
Prevenção	Promove a transparência, o que melhora e instrumentaliza a interação com a população.	Empodera-se pela publicidade das ações de controle.	Empodera-se pela publicidade das ações correccionais.	

Fonte: Santos e Braga (2016, p.382)

O quadro espelha como as quatro macro funções desempenhadas pela CGU realizam suas atividades de forma individualizada, mas com interdependência das demais. A complementaridade das atribuições com o envolvimento de todas suas áreas gera o processo de gestão das instituições e subsidiam a tomada de decisões dos gestores públicos do poder executivo federal.

3.2 Apresentação e Discussão das Alternativas para Oportunidade de Intervenção

3.2.1 Constituição federal e outras legislações

A divisão de mecanismos de controle interno e externo é realizada a partir da visão de quem exerce o controle. Se o controle sobre determinado ato é feito pela mesma entidade ou pelo mesmo Poder que praticou o ato, ter-se-á o controle interno. O controle externo, por sua vez, é feito por Poder ou órgão distinto daquela de onde o ato ou atividade foi emanado. Se o Poder Legislativo ou o Poder Judiciário são chamados a atuar em relação à determinada atividade ou a certo ato praticado, no âmbito do Poder Executivo, ter-se-á a hipótese de controle externo. (FURTADO, 2007)

O controle externo da União é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme o Art. 71, da Constituição Federal/1988. No Art. 75 da Carta Magna está presente a simetria constitucional. No âmbito estadual, a competência do controle externo fica a cargo das Assembleias Legislativas, com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas (BRASIL, 1988).

As funções conferidas ao Tribunal de Contas (e controles internos de cada Poder) possuem aspectos de *checks and balances*, quanto o Tribunal de Contas atua como auxiliar do Poder Legislativo na apreciação de atos do Poder Executivo e como instrumento da *accountability*, quando recebe denúncias de cidadãos que participam diretamente do controle da coisa pública. (MOTA, 2006)

A autora pondera que a classificação deste tipo de controle institucional é de *accountability* indireta, pois sua atuação no controle das contas públicas é exercida no interesse do cidadão.

Ressalta-se que a análise realizada pela autora na Carta Magna não inclui os artigos que se referem às fiscalizações contábeis, financeiras e orçamentárias, bem como as atribuições dos Tribunais de Contas e controles internos, considerando apenas os dispositivos instrumentais para o exercício do controle dos atos dos agentes públicos a ser utilizado diretamente pelo cidadão.

Os mecanismos de *accountability* a serem exercidos pelos cidadãos devem proteger os interesses dos mesmos, segundo Mota (2006), portanto os instrumentos suficientes e eficazes para o controle social devem incluir a participação direta dos mesmos, ainda que se utilizem de instituições para o exercício deste controle.

Quanto ao controle nos Municípios brasileiros, o §1º do Art. 31, da CF/88 dispõe que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. Já o controle interno, tema central deste trabalho, tem sua fundamentação constitucional, no âmbito da União, nos termos do Art. 74 da CF/88, que assim dispõe:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos Programas de Governo e dos orçamentos da União;

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

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

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

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal cita algumas atribuições específicas do controle interno, atividades que atualmente estão aquém das responsabilidades já conferidas ao controle interno por intermédio de legislações específicas e esparsas.

As avaliações previstas no Art. 74 abordam aspectos formais das verificações a cargo do controle interno, com poucos subsídios que possam fornecer efetividade na análise do desempenho dos órgãos públicos ou dos seus gestores. São previstos controles burocráticos e com elementos esparsos acerca dos resultados esperados, bem como identificação e penalização de responsáveis pelos ilícitos cometidos (BRASIL, 1988).

O Tribunal de Contas da União realizou um estudo dos modelos e das normas disciplinadores sobre controle interno da administração pública, realizado em 2009 pela Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, intitulado de Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública.

No estudo, o TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009) informa que a Constituição de 1988 apresentou confusão em relação a nomenclatura Controle Interno, pois nos artigos 31, 70 e 74 estão presentes as finalidades e características orgânicas do sistema de controle interno e sequer manifestou o conceito da atividade administrativa para o alcance dos resultados da gestão pública.

A Corte de Contas coloca que as normas infraconstitucionais (Lei Complementar nº 101/00, Lei nº 4.320/64, Lei nº 8.666/93, Lei nº 10.180/01 e Decreto-lei nº 200/67) também não trataram da definição de controle interno e, ainda, permitiram imprecisão quando se trata do “conjunto de políticas e procedimentos implementados por uma entidade com o intuito de auxiliar no alcance de seus objetivos” (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009).

A verificação da aplicação dos recursos públicos deve incluir os aspectos de eficácia, efetividade, justiça social e política, assegura Campos (1990). No entanto os princípios apresentados na Carta Magna, para um correto exame por parte do controle interno, não asseguram a identificação do desempenho pelos responsáveis na condução da política pública.

A fiscalização e controle da gestão nas áreas governamentais por meio dos controles internos e controle da sociedade devem obedecer aos princípios constitucionais da legalidade, eficiência, legitimidade e economicidade, entretanto não estão assegurados em nossa lei maior.

Essa lacuna fez surgir legislações menores, principalmente os decretos, que por sua estrutura exige apenas a vontade da pessoa responsável pelo Poder Executivo. As competências para o Sistema de Controle Interno, com a edição do Decreto nº 3.591/2000; para o Sistema de Correição, foi publicado o Decreto nº 5.480/2005; a Ouvidoria Pública foi instituída por intermédio do Decreto nº 8.243/2014.

Em que pese a Lei nº 10.180/2001 instituir o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, especificando como órgão central a Secretaria Federal de Controle Interno, com as principais atribuições de avaliação do cumprimento das metas, da execução dos programas de governo e avaliação da gestão dos administradores públicos federais; a Lei nº 12.527/2011 confere atribuições à CGU de forma explícita, no tocante à transparência pública e, também, a Lei nº 12.846/2013, que confere à CGU a responsabilização administrativa e celebração de acordos de leniência em decorrência de atos ilícitos cometidos por pessoas jurídicas contra a administração pública e celebração de acordos de leniência; entre outras. A importância e especificidades das legislações que envolvem o controle interno conferem relevância aos trabalhos realizados, entretanto não permitem observar o órgão de forma a vincular seus quatro macroprocessos às atribuições legais.

Com a globalização e a necessidade das sociedades democráticas em combaterem a corrupção, visando a efetividade das políticas públicas e o crescimento econômico dos países, diversos acordos multilaterais são celebrados, inserindo na agenda internacional padrões na

luta contra a corrupção (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

Os acordos internacionais efetuados no âmbito dos organismos internacionais, desenham princípios e programas para reforma institucional e legal dos países signatários, com estabelecimento de requisitos mínimos necessários para as ações de prevenção e combate à corrupção (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

As principais convenções em que o Brasil é signatário são: Convenção da Organização das Nações Unidas, Organização dos Estados Americanos e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que são esclarecidas a seguir.

A Organização das Nações Unidas – ONU, foi concebida em 1942. Na atualidade, com a adesão e apoio dos 193 países membros, procura entre outros propósitos promover a cooperação internacional para resolver os problemas mundiais de caráter econômico, social, cultural e humanitário, promovendo o respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 2017).

A Carta da ONU à qual os países membros aderiram possui diversos princípios e objetivos. Como os assuntos que envolvem as relações internacionais são extensos, este trabalho se fixou na Convenção Internacional Contra a Corrupção, que é representado pelo trabalho desenvolvido pelo Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crime (UNODC) da referida organização.

O UNODC baseia suas atividades nas três convenções internacionais de controle de drogas, nas convenções contra o crime organizado transnacional e contra a corrupção e os instrumentos internacionais contra o terrorismo. O trabalho do UNODC se baseia em três pilares: trabalho normativo (para auxiliar os Estados na ratificação e implementação dos tratados internacionais dos assuntos ligados aos seus objetivos), pesquisa e análise (para enriquecer o conhecimento e ampliar a compreensão dos problemas ligados aos referidos objetivos) e assistência técnica (para auxiliar os Estados para lidarem com as questões que envolvem drogas ilícitas, crime organizado e terrorismo) (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 2017).

A CGU, juntamente com outras instituições de controle brasileiras, é responsável pela implementação de diversas ações presentes na Convenção, entre as quais importa citar

(MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

- a) Prevenção à corrupção (de forma a promover integridade, transparência e *accountability*): políticas e prática de prevenção da corrupção, órgão de prevenção da corrupção, setor público, códigos de conduta para funcionários públicos, contratação pública e gestão da fazenda pública, informação pública, setor privado, participação da sociedade e medidas para prevenir a lavagem de dinheiro;
- b) Penalização e aplicação da Lei (assegurando a eficácia do combate à corrupção): implantação de medidas normativas para tipificar, investigar e punir atos de corrupção;
- c) Cooperação internacional (extradição, assistência jurídica e cooperação em matéria de cumprimento da lei): com a colaboração institucional mútua nacional e internacional, de forma a promover ampla investigação, processos e ações judiciais relacionadas aos delitos enumerados pela Convenção;
- d) Recuperação de ativos: com a prevenção e detecção de transferências de produto de delito, em conjunto com as ações de outros órgãos brasileiros, além de medidas para recuperação de bens e inteligência financeira.

A Organização dos Estados Americanos (OEA), criada em 1948, é um organismo que congrega os 35 Estados independentes das Américas, constituindo o principal fórum governamental político, jurídico e social do Hemisfério. Tem como pilares de atuação: promoção da democracia, defesa dos direitos humanos, abordagem multidimensional para segurança, promoção do desenvolvimento integral, além da cooperação jurídica interamericana dos Estados membros (ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS, 2017).

A Convenção Interamericana contra a Corrupção, firmada no âmbito da OEA, busca promover e fortalecer o desenvolvimento dos mecanismos necessários para prevenir, detectar e punir a corrupção, bem como promover ações que assegurem a cooperação entre os países signatários (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

Entre os principais temas tratados na Convenção estão (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

- a) Medidas preventivas: com a criação, manutenção e fortalecimento de normas de conduta para desempenho das funções pública, participação da sociedade civil e organizações não-governamentais nos esforços de prevenir a corrupção, sistemas de arrecadação fiscal que impeçam a prática da corrupção, sistemas para proteção de funcionários públicos e cidadãos que denunciem de boa-fé atos de corrupção, sistemas de recrutamento de funcionários públicos e de aquisição de bens e serviços, para assegurar transparência, equidade e eficiência, e criação e fortalecimento de órgãos de controle que tenham por competência o

- desenvolvimento de mecanismos de prevenção, detecção, punição e erradicação de prática corruptas;
- b) Atos de corrupção: apresentação de rol de condutas (a título exemplificativo) classificadas como atos de corrupção, que deverão ser tipificados com delitos nos atos de corrupção;
 - c) Suborno transnacional e enriquecimento ilícito: tipificação dos dois delitos, com a possibilidade de penalização;
 - d) Assistência e Cooperação Internacional: assistência recíproca entre os Estados partes, com cooperação jurídica e intercâmbio de informações, nas solicitações relativas à prevenção, detecção, investigação e punição de atos de corrupção, assim como compartilhamento de experiências, formas e métodos mais efetivos utilizados na luta contra a corrupção.

Outra convenção internacional que o país firmou foi a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE).

A OCDE é uma organização internacional, criada em 1961, que promove políticas para melhoria econômica e social das pessoas ao redor do mundo. É composta por 35 países-membros, que procuram interagir no sentido de compartilharem experiências e procurar soluções para problemas comuns (ORGANIZAÇÃO PARA COMBATE E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2017).

O foco atual da organização está pautado nos seguintes assuntos: restaurar a confiança nos mercados e instituições dos países-membros; reestabelecer a finanças públicas para a promoção de crescimento econômico sustentável; promover novas fontes de crescimento com a inovação, crescimento ecológico e desenvolvimento de economias emergentes; apoiar iniciativas para o desenvolvimento de habilidades das pessoas para trabalhos produtivos e satisfatórios (ORGANIZAÇÃO PARA COMBATE E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2017).

A Convenção da OCDE trata da das transações comerciais internacionais, como a responsabilização de pessoa jurídica por atos de corrupção, bem como o tratamento legislativo nacional sobre livros e registros contábeis das empresas. Estabelece também o delito de corrupção dos funcionários públicos estrangeiros em crimes transnacionais. Além de medidas de responsabilização com penas efetivas, proporcionais e dissuasivas, de modo a garantir a efetividade da Convenção, sua jurisdição e possibilidade de assistência jurídica recíproca às partes (países que firmaram a convenção junto à OCDE) (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

A OCDE também tem colaborado com a avaliação do Sistema de Integridade da Administração Pública Brasileira, que foi solicitada pelo Brasil com o intuito de auxiliar o país na construção de uma estrutura sólida de integridade, tendo em vista as boas práticas internacionais, realizada a partir do mapeamento dos riscos de ocorrência de má gestão do recurso público e boas práticas possíveis de serem replicadas (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

Além das convenções abordadas, outra iniciativa internacional é a Parceria para Governo Aberto (em inglês *Open Government Partnership – OGP*) para a implementação de práticas que visam o fortalecimento da democracia, luta contra a corrupção e fomento de inovações e tecnologias para a melhoria da governança pública.

A OGP iniciou-se em 2011, com oito países, que assinaram a Declaração de Governo Aberto, com o lançamento de Plano de Ação de cada um dos membros participantes. No momento atual, 71 países compõem a Parceria.

A iniciativa da OGP procura disseminar práticas governamentais relacionadas à transparência dos governos, acesso à informação pública e participação social, com a assunção de compromissos por parte do país membro, visando alcançar quatro objetivos: aumentar a disponibilidade de informações sobre atividades governamentais, apoiar a participação social, implementar os padrões mais altos de integridade profissional na Administração e ampliar o acesso a novas tecnologias para fins de abertura e prestação de contas (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

Os Planos de Ação desenvolvidos pelo Brasil procuraram observar as necessidades de mudanças legais e administrativas necessárias para a gestão pública brasileira, com vistas a alterar paradigmas e ampliar a comunicação e o relacionamento entre governo e sociedade. A CGU capitaneou esta tarefa, incorporando metodologias para permitir a participação dos órgãos públicos federais e a sociedade civil na construção dos referidos planos.

O 1º Plano de Ação apresentado pelo Brasil foi previsto para execução entre setembro de 2011 e setembro de 2012, com responsáveis para implementação a CGU, diversos Ministérios, Organizações Não Governamentais e organismos internacionais. Contemplou os seguintes eixos: aumento da integridade pública, gestão mais efetiva dos recursos públicos, aumento da responsabilidade corporativa e melhoria da prestação de serviços públicos.

Dos compromissos firmados no primeiro plano, apenas dois não foram cumpridos por motivos supervenientes e em razão de alterações na forma de execução da ação.

O 2º Plano de Ação envolveu 52 medidas, a serem executados por 18 órgãos federais, incorporou compromissos não finalizados no prazo do primeiro plano, além de medidas acrescidas por decorrência da revisão do plano. As ações previstas se concentraram nos eixos: gestão mais efetiva dos recursos públicos, aumento da integridade, melhoria dos serviços públicos, aumento da responsabilidade corporativa, e criação de comunidades mais seguras. O prazo de implementação dos compromissos firmados foi fixado em março de 2015.

O 3º Plano de Ação contém 16 compromissos, com vigência entre julho de 2016 e julho de 2018, conta com a participação dos Poderes Legislativo e Judiciário e envolve também os entes subnacionais, com a participação de estados e municípios.

Os compromissos firmados na terceira etapa estão sintetizados nos seguintes assuntos: dados abertos no Governo Federal; transparência sobre os recursos públicos; política de acesso à informação do Governo Federal; efetividade de mecanismos de participação da Política Nacional de Participação Social; recursos educacionais digitais; dados abertos e governança da informação em saúde; prevenção à tortura, a tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes no sistema prisional; espaços de inovação para gestão e serviços públicos; avaliação e simplificação de serviços públicos; inovação aberta e transparência no Legislativo; fomento a governo aberto em estados e municípios; transparência e inovação no Judiciário; participação social no ciclo de planejamento do Governo Federal; dados abertos e transparência ativa em meio ambiente; e mapeamento e gestão participativa para a cultura.

As legislações nacionais e internacionais citadas apresentam a base normativa atual para a atuação do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, entretanto ainda carecem de adequação da legislação nacional às convenções internacionais aderidas pelos governos brasileiros, principalmente na atuação dos órgãos de controle interno.

As atribuições especificadas nos macroprocessos e conferidas pelas legislações separadas permitem que as ações sejam desenvolvidas por áreas específicas e caso não haja interesse para a gestão, podem ser realizadas em órgãos diferentes, de forma a não se interagirem e afastarem a possibilidade da realização do controle para efetivar-se a retroalimentação do processo administrativo (planejamento, execução, controle e avaliação) e da tomada de decisões.

Em se tratando de legislação esparsa e de processos com pouca ou nenhuma comunicação ou, ainda, sendo realizados em órgãos diferentes, as atividades do Sistema de Controle Interno tendem a não obterem êxito e não atingirem a *accountability* necessária para a Administração Pública.

Tendo em vista os autores citados e suas contribuições para a pesquisa, assim como a legislação levantada, observou-se que ainda há necessidade de adequação normativa, especialmente para os órgãos de controle, que permitam que a atuação do Sistema de Controle Interno e aos controles internos estaduais e municipais possuam a mesma atuação e estrutura necessárias para a realização de suas quatro macro funções principais, de forma a obter simetria na atuação institucional.

3.2.2 Propostas de emenda à constituição

A estrutura normativa necessária para adequação dos tratados internacionais e instrumentalização da atuação do controle, conforme as pesquisas realizadas para este estudo, encontra-se na alteração da Constituição Federal, pois a mesma discorda da atuação da função de controle realizada atualmente.

Atualmente existem duas propostas de Emenda à Constituição Federal, a de 2009, número 45 e a de 2015, número 144, que robustecem a atividade de controle interno, por tratarem especificamente do assunto.

A proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2009 sugere acrescentar o inciso XXIII ao Art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno:

XXIII – As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei (CASAGRANDE, 2009).

Em 2015 o Senado Federal propôs a Emenda nº 144 (REGO, 2015), com a observação de alterar a Seção IX do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal para estabelecer que a Controladoria-Geral da União é instituição permanente, sob a forma de autarquia em regime especial, vinculada à Presidência da República, dotada de autonomia administrativa e financeira e cuja organização será disciplinada na forma de lei complementar:

Art. 74-A. A Controladoria-Geral da União é instituição permanente, sob a forma de autarquia em regime especial, vinculada à Presidência da República, dotada de autonomia administrativa e financeira e cuja organização é disciplinada na forma de lei complementar, responsável, no âmbito do Poder Executivo, pelo cumprimento das atribuições constantes do art. 74 e por promover, em especial, a defesa do patrimônio público, a auditoria e fiscalização governamental, a prevenção e o combate à corrupção, as atividades de correição e ouvidoria e o incremento da transparência pública e do controle social.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o caput determinará que:

I – a Controladoria-Geral da União, quando demandada, assistirá direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências relativas à sua esfera de atuação, sem prejuízo do exercício das competências que lhe são próprias;

II – a Controladoria-Geral da União será dirigida por uma Diretoria Colegiada, composta por cinco membros, nomeados pelo Presidente da República, com mandatos não coincidentes de quatro anos, admitida uma única recondução consecutiva, e contará com uma Procuradoria;

III – o Diretor-Presidente da Controladoria-Geral da União será escolhido pelo Presidente da República entre os membros da Diretoria Colegiada, investido na função por quatro anos ou pelo prazo que restar de seu mandato, e terá direitos, prerrogativas, garantias, vencimentos e vantagens de Ministro de Estado.

IV – dentre os membros da Diretoria Colegiada, no mínimo três serão escolhidos dentre integrantes da carreira da Instituição, a partir de lista tríplice elaborada pela Diretoria Colegiada para escolha pelo Presidente da República, no prazo de três meses a partir do recebimento;

V – em caso de vaga no curso do mandato do Diretor-Presidente, este será completado por sucessor investido na forma prevista no inciso III, que o exercerá pelo prazo remanescente;

VI – os Diretores da Controladoria-Geral da União somente perderão o mandato em decorrência de renúncia, de condenação judicial transitada em julgado, ou de decisão definitiva em processo administrativo disciplinar;

VII – sem prejuízo do que preveem as legislações penal e relativa à punição de atos de improbidade administrativa no serviço público, será causa da perda do mandato a inobservância, por qualquer um dos Diretores, dos deveres e proibições inerentes ao cargo que ocupa;

VIII – para os fins do disposto no inciso VI, cabe ao Presidente da República instaurar o processo administrativo disciplinar, que será conduzido por comissão especial, competindo também ao Presidente da República determinar o afastamento preventivo, quando for o caso, e proferir o julgamento.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, e também a órgãos e entidades congêneres à Controladoria-Geral da União nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios.

Com a intenção de esclarecer didaticamente o disposto na Constituição Federal de nas propostas de alteração, foi construído o Quadro 6:

Quadro 6: A função de controle interno na Constituição Federal e Propostas de Emenda Constitucional

Itens inseridos	Constituição Federal	PEC nº 45	PEC nº 144
Finalidades do sistema de controle interno	Visão contábil, avaliação dos resultados da gestão, controle de operações de crédito e apoio ao controle externo.	Visão contábil, avaliação dos resultados da gestão, controle de operações de crédito e apoio ao controle externo.	Além de manter as atuais, insere a defesa do patrimônio público, prevenção e combate à corrupção e controle social.

Atividades do sistema de controle interno	Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.	Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.	Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.
Órgão de natureza permanente	Não faz referência.	Prevê.	Prevê – nomina a CGU.
Macro Funções (Auditoria, Correição, Ouvidoria e Prevenção)	Não faz referência.	Prevê.	Prevê.
Exercício por servidores de carreiras específicas	Não faz referência.	Prevê.	Não faz referência.
Aplica simetria aos órgãos congêneres das unidades da federação	Não faz referência.	Prevê.	Prevê.
Nomeação dos dirigentes	Não faz referência	Não faz referência	Prevê.

Fonte: elaborado pela autora

As duas propostas procuram valorizar o modelo de Controladoria pública, com as quatro macro funções, de forma a contemplar ações de ouvidoria, auditoria, correição e prevenção, permeando de forma mais abrangente os órgãos de controle interno.

Sem afastar questões ligadas às ações contábeis e avaliações operacionais, segundo Santos e Braga (2016), a agregação dessas funções apresenta conquistas para uma ação efetiva de controle:

- a) Uma relação consecutiva e organizada entre as áreas;
- b) Contato próximo entre os gestores, cidadão, órgãos judicantes com o sistema de controle;
- c) Transparência em contiguidade com a ouvidoria consolidam as ações de controle, de forma a agregar e incentivar a participação popular;
- d) A incorporação de atividade correcional em desdobramento às ações gerenciais e preventivas, de forma a mediar as ações de integridade.

Embora as duas propostas esclareçam possíveis formas de controle interno, uma vez observados os aportes teóricos deste trabalho, a PEC nº 45 já contempla a integração das macro funções e permite simetria na atuação das instituições semelhantes, entretanto a PEC nº 144 traz maior especificação e inclui questões ligadas à nomeação dos dirigentes, tornando-a mais atraente para aplicação na esfera pública, permitindo a aplicação do princípio constitucional da impessoalidade.

É preciso atentar-se às demandas da sociedade atual, que não comporta apenas a visão contábil para o órgão de controle interno (nos mesmos moldes da auditoria independente do setor privado) com a perspectiva restrita aos registros contábeis, ou sob o aspecto operacional em que a preocupação é focada na análise e sem preocupação de interferir na gestão, ou ainda na perspectiva policlesca direcionada para identificação de responsáveis e de atos danosos ao gasto público, porém sem a aplicação no fortalecimento da gestão pública (SANTOS; BRAGA, 2016).

A inclusão de instrumentos de acesso direto pelo cidadão de atenção aos seus direitos e de ações de *accountability* (como ouvidoria e controle social), permitem a proteção de direitos públicos e a utilização imediata e sistemática pela sociedade para atendimento de seus anseios.

Dessa forma, é possível atingir o conceito de *accountability* colocado por Behn (2001), Mota (2006), Campos (1990) e Nascimento (2015) e robustecer as ações institucionais dos órgãos de controle no país.

3.3 Benefícios Esperados pelas Alternativas Indicadas para a Oportunidade de Intervenção

Uma rede de agências estatais altamente profissionalizadas, com autonomia administrativa e financeira e devidamente capacitadas para reforçar a *accountability* horizontal, são essenciais para efetivação da democracia e participação popular, segundo O'Donnell (1998). Somente com a efetividade da *accountability* horizontal é possível a realização da *accountability* vertical.

As palavras do autor reproduzem as preocupações relatadas neste trabalho, pois a *accountability* exercida entre os três poderes da federação (Executivo, Legislativo e Judiciário) possuem algumas competências definidas na Constituição Federal. Entretanto, conforme indicado anteriormente, para o controle interno, ainda carecem de estrutura normativa.

Assim, o controle interno presente de forma ativa e completa (com suas atribuições e as funções necessárias de Controladoria) na Constituição Federal, de forma a instrumentalizar as atividades de controle interno e permitir que os demais Entes da Federação (como Estados e Municípios) realizem as mesmas atividades desempenhadas pelo órgão federal com avaliação de desempenho dos órgãos públicos em qualquer esfera e permitirá a efetividade e a devida similaridade das ações de controle em todo o país.

A Carta Magna oferece mecanismos de controle interno, em seu Art. 74, meramente formais, vez que ainda faltam dimensões informacionais e punitivas (BRASIL, 1988).

Na dimensão informacional, existe a necessidade de se inserir aspectos de transparência dos atos públicos, assim como de ouvidoria, que é a instância responsável em permitir a participação popular dos cidadãos nos atos administrativos e melhoria do controle social.

Enquanto a dimensão punitiva pode agregar atividades de fiscalização dos recursos públicos, combate à corrupção e correição, com efetiva verificação dos ilícitos cometidos, além de identificar responsáveis e penalizar funcionários investidos de funções públicas.

A junção das quatro atividades desempenhadas atualmente pela CGU, quais sejam, auditoria, correição, prevenção e ouvidoria, atendem às necessidades do controle interno atuante e sua normatização por meio da Constituição Federal agregam força à sua atuação, de forma a demonstrar um Estado preocupado com a democracia e com os mecanismos de controle e responsabilização de suas atividades públicas.

As preocupações acerca da ausência de efetividade das ações de controle interno são em parte causadas pela recente história da CGU: foi criada em maio de 2003, com a publicação da Lei nº 10.683.

Antes da Lei nº 10.683, as atividades de controle interno e de ouvidoria eram desempenhadas pela Secretaria Federal de Controle Interno e pela Ouvidoria Geral da União. As duas unidades eram vinculadas, respectivamente, ao Ministério da Fazenda e ao Ministério da Justiça, e foram incorporadas à CGU em 2002 (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

Em 2006 foi criada a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, com as atribuições de desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Essa Secretaria foi alterada em 2013, passando a se chamar Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção, conferindo às suas atribuições apenas ações de transparência e prevenção, especialmente o Acesso à Informação, Conflito de Interesses e Anticorrupção (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017).

A história recente do órgão de controle interno teve alterações no contexto político da atual gestão do governo brasileiro. Com o impeachment da então Presidente da República e assunção ao poder de seu vice, as alterações na estrutura da CGU geraram discordâncias tanto

pelos servidores do órgão como pelas organizações brasileiras e internacionais que zelam pelos avanços conquistados pela atuação dos órgãos de controle brasileiros.

Durante esse processo de transição, dentre as diversas modificações realizadas na estrutura do Poder Executivo, as notícias acerca da extinção da CGU e preocupações sobre o retrocesso das ações de controle realizadas durante a existência da instituição foram tomando conta da imprensa. Como alguns exemplos abaixo:

- a) CGU pode deixar de ser ministério com reforma - Presidente avalia incorporar atribuições da CGU à Casa Civil ou distribuí-las para o Ministério da Justiça e para a futura pasta da Cidadania Por Da Redação Veja - 30 set 2015, 09h43 - <http://veja.abril.com.br/politica/cgu-pode-deixar-de-ser-ministerio-com-reforma/>
- b) CGU deve perder status de ministério e ter a atribuição divididas - Controladoria-Geral da União deve perder status de ministério e ter a atribuição repartida entre três pastas. Sindicato e especialistas atacam proposta e veem retrocesso histórico na fiscalização de repasses da União e transparência do Estado - postado em 26/09/2015 09:45 - Eduardo Militão - Correio Brasiliense http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2015/09/26/internas_polbraeco,500213/cgu-deve-perder-status-de-ministerio-e-ter-a-atribuicao-divididas.shtml
- c) Servidores da extinta CGU protestam por saída de ministro da Transparência - Em gravação, ministro critica condução da operação Lava Jato pela PGR. Manifestantes pedem que órgão permanente exerça funções da CGU. Do G1, em Brasília - 30/05/2016 16h52 - Atualizado em 30/05/2016 19h25 - <http://g1.globo.com/politica/noticia/2016/05/servidores-da-cgu-protestam-por-saida-do-ministro-fabiano-silveira.html>
- d) Para especialistas, fim da CGU enfraquece controle e combate à corrupção no país - Servidores alertam que transformação da Controladoria-Geral da União em ministério pode reduzir poder de fiscalizar o governo federal. *Zero Hora - 13/05/2016 - 18h35min - Atualizada em 13/05/2016 - 18h37min - <https://gauchazh.clicrbs.com.br/politica/noticia/2016/05/para-especialistas-fim-da-cgu-enfraquece-controle-e-combate-a-corrupcao-no-pais-5801064.html>
- e) A extinta CGU, o CNJ e o futuro da transparência - 'Dizem que a luz do sol é o melhor dos desinfetantes'. A famosa frase do juiz Louis Brandeis foi publicada em um artigo da Revista americana 'Harper's Weekly' em 1913. A preocupação do juiz ao escrever o artigo era "com a perversidade das pessoas protegendo malfeitores e fazendo-os passar (ou deixando-os passar) por honestos." Izabela Corrêa e Janaína Penalva, O Estado de S.Paulo 23 Maio 2016 | 20h41 - <http://www.estadao.com.br/noticias/geral,analise---a-extinta-cgu--o-cnj-e-o-futuro-da-transparencia,10000053029>
- f) Eliminar CGU enfraquece combate à corrupção, diz ex- ministro - Mariana Schreiber - Da BBC Brasil em Brasília - 3 junho 2016 - <http://www.bbc.com/portuguese/brasil-36415055>
- g) Extinção da CGU prejudica promoção da transparência e combate à corrupção - 31 de maio de 2016 - Acesso à Informação - Artigo 19 - ONG - <http://artigo19.org/blog/2016/05/31/extincao-da-cgu-prejudica-combate-a-corrupcao-e-promocao-da-transparencia/>

Durante a transição de governo observou-se a tentativa de fatiamento das funções da CGU, que geram uma repercussão quanto a efetividade das ações de controle interno, já demonstradas com os autores citados nesta pesquisa.

As palavras do ex-Ministro da Controladoria Geral da União, Jorge Hage, em seu discurso de saída do órgão espelham como a integração das áreas permitiram efetividade de suas ações (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2017):

A CGU vem fazendo o Brasil avançar no aprimoramento do Controle dos Recursos Públicos; na Luta Contra o Desperdício, os Desvios, a Improbidade e a Corrupção; avançar no Incremento da Transparência Pública, no Estímulo ao Controle Social, na Busca pela Melhoria da Gestão Pública e, portanto, na busca por Melhores Serviços Públicos. Sim, é a tudo isso que a CGU vem procurando responder. Não é este apenas um órgão de controle interno estritamente; e não é apenas uma agência anti-corrupção; é isso e é muito mais.

Suas atuais funções estão formalmente definidas segundo um agrupamento estrutural que as reúne, como se sabe, em 4 grandes blocos:

a) O Controle Interno (que se realiza mediante acompanhamento dos grandes sistemas corporativos de compras públicas e execução orçamentária e financeira, e mediante auditorias de diversas espécies, concluídas com orientações e recomendações aos gestores, ou com indicação de possíveis responsabilidades); é tarefa da SFC;

b) A Correição (que é o braço repressivo, acionável ante o cometimento de ilícitos, seja por agentes públicos, seja por empresas em sua relação com o Poder Público); tarefa da Corregedoria-Geral;

c) O Incremento da Transparência e do Controle Social e o Estímulo a Boas Práticas no Setor Privado (entendidos como elementos mais gerais de uma política de Prevenção da Corrupção), são objeto da atuação de outra Secretaria específica, a STPC;

d) e a função de Ouvidoria (que aqui é concebida sobretudo como canal direto de Participação Cidadã na atividade estatal, envolve o recebimento e análise das denúncias e dos pedidos de acesso a informação; tarefas da Ouvidoria Geral, que coordena ainda as Ouvidorias Federais).

Em suporte direto a essas áreas atuam ainda o Observatório da Despesa Pública, a área de Inteligência, a de Sistemas e Informações, além das indispensáveis áreas do apoio jurídico, da gestão interna, das comunicações e do assessoramento internacional.

Sobre essas funções, que a CGU hoje exerce, importa salientar que, tão importante quanto tê-las foi fazê-las operar de forma integrada e intercomplementar: os trabalhos de auditoria sendo precedidos e apoiados por um trabalho de mineração e cruzamento de dados nos grandes sistemas corporativos do governo, capaz de apontar caminhos, riscos e modus operandi de fraudes que se repetem; os resultados das Auditorias, por sua vez, fornecendo elementos à Corregedoria para, no passo seguinte, instaurar os processos punitivos que lhe cabem; as Denúncias de cidadãos, recebidas pela Ouvidoria sendo triadas para que as mais consistentes deflagrem diretamente ações correcionais ou, quando necessário, sejam pontos de partida para uma ação de Auditoria; e assim por diante... É assim que funciona hoje a CGU.

Mas isso precisou, ainda, ser integrado com outras funções, que cabem a outras instituições de defesa do Estado, o que foi feito mediante parcerias buscadas, desde cedo, com o Ministério Público, com a Polícia Federal, com o TCU, com a AGU, com o COAF, com o CADE e com outros órgãos de relevo.

Durante a existência do órgão observa-se, ainda, o contingenciamento dos recursos disponíveis para desenvolvimento de suas atribuições, mesmo com o incremento de suas atribuições, interferindo na sua autonomia financeira e administrativa, conforme quadro abaixo:

Quadro 7: Gastos diretos CGU (excluído pessoal)

Ano	Valor – R\$
2016	67.543.793,11
2015	53.577.587,57
2014	52.043.837,74
2013	75.725.460,26
2012	65.974.947,25
2011	57.002.015,11

Fonte: elaborado pela autora, a partir de consultas por despesas, gastos diretos (unidade gestora - CGU), no Portal da Transparência

Mesmo com o aumento das atribuições da CGU, identificadas por intermédio das recentes legislações, tais como Lei Complementar nº 156/2016, Leis nº 12.527/2011, 12.846/2013, 13.460/2017 e Decretos nº 7.724/2012, 8.243/2014 e 8.420/2015, que incumbiram ao órgão novas atividades de incremento à transparência pública, controle social, integridade pública e privada, além de responsabilizações e penalidades, a CGU continuou suas atividades sem o necessário aumento dos recursos financeiros adequados à demanda legislativa.

Tal afirmação foi realizada pelo ex-Ministro da CGU, Jorge Hage, que em entrevista ao jornalista Fabiano Costa em 08 dezembro de 2014, com a matéria intitulada: *Hage deixa CGU em penúria orçamentária*, afirmou as dificuldades encontradas pela pasta:

Responsável pelo combate à corrupção no governo federal, o ministro da Controladoria-Geral da União (CGU), Jorge Hage, afirmou nesta quinta-feira (18) ao G1 que a redução de R\$ 7,3 milhões no orçamento do órgão em 2014, em relação ao ano passado, gerou uma situação de "penúria orçamentária" na pasta.

Segundo o ministro, o corte no orçamento comprometeu o pagamento de despesas básicas, como água, luz e telefone, além de diárias e passagens aos auditores encarregados de fiscalizar a aplicação dos recursos federais no país, o que, afirmou, pode dificultar a identificação de eventuais irregularidades na administração pública. O ministro Jorge Hage diz que, devido à falta de recursos, teve de buscar alternativas para não interromper totalmente as atividades de fiscalização do órgão. Uma das medidas tomadas por Hage para se adaptar ao orçamento foi reduzir os sorteios de municípios que são auditados pelo órgão.

Em regra, informou o ministro, a CGU promovia de três a quatro sorteios por ano. Em cada um deles, é definida aleatoriamente uma relação de 60 municípios que têm as contas devassadas pelos auditores do órgão. Com a crise financeira, a CGU promoveu neste ano apenas um sorteio.

Outra solução para tentar contornar a falta de dinheiro, segundo o ministro, foi priorizar as auditorias nos municípios localizados próximo às regiões

metropolitanas. Como tem escritórios regionais nas capitais dos estados, a CGU tem conseguido economizar com o pagamento de diárias e passagens ao enviar seus auditores aos municípios localizados nas imediações das superintendências HAGE, 2017).

Hage deixa CGU em *penúria orçamentária* - Ministro da CGU afirma que enfrenta situação de 'penúria orçamentária'. Segundo Jorge Hage, restrição compromete pagamento de água e luz. Orçamento da CGU foi valorizado, argumenta Ministério do Planejamento. Hage anunciou seu pedido de demissão (COSTA, 2014).

Os propósitos do estudo de caso não são os de proporcionar o conhecimento preciso das características de uma população, mas sim o de proporcionar uma visão global do problema ou de identificar possíveis fatores que o influenciam ou são por ele influenciados (GIL, 2002).

Desta forma, este estudo de caso trouxe a necessidade da estrutura normativa para as atividades de controle interno no Poder Executivo Federal, no contexto da sugestão de Mazmanian e Sabatier (1983), de que é necessário um quadro normativo que possibilite às instituições o desenvolvimento de atividades para execução de seus trabalhos, devidamente respaldados com recursos humanos, materiais e financeiros suficientes.

Para a execução das atividades de controle quanto ao atendimento do quadro de *accountability* voltada para o desempenho das instituições e dos gestores públicos, preconizado por Behn (2001), necessita das responsabilizações e controle social e fortalecimento da *accountability* horizontal, conforme orientações de O'Donnel (1998) e consequente tonificação da *accountability* vertical, nas palavras de Miguel (2005).

A atividade de controle é essencial para governança corporativa e auxilia os tomadores de decisão, além de possuir característica própria à atividade administrativa, com suas fases e consonância aos princípios de administração pública, relata Motta (2004), Bianchi (2005) e Furtado (2007).

O aproveitamento do controle para a preservação dos fundamentos jurídicos permite que a legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade estejam presentes em todos os atos administrativos, objetivando o zelo com a coisa pública e dos tributos arrecadados, conforme os conceitos trazidos por Di Pietro (1998) e Furtado (2007).

As classificações de controle realizadas por Motta (2004) deixam claro as formas de execução dessa importante atividade da administração pública, de forma a localizar as modelos de atuação e sua amplitude.

Para a efetividade da execução do controle interno, a literatura indicou quatro macro funções correlatas: auditoria, correição, ouvidoria e prevenção, de forma a apresentarem complementaridade e permitem a melhoria da gestão pública, no entendimento de Santos e Braga (2016).

As ferramentas de auditoria, com o monitoramento dos recursos públicos podem trazer benefícios para a gestão pública, com economia de recursos e maximização de benefícios, mediante avaliação da efetividade das políticas públicas assegurados por Behn (2001), Peter e Machado (2007), Olivieri (2008) e Ribeiro (2004).

As atividades de responsabilização são tratadas pela literatura com a necessidade de apuração de fatos, investigação e punição a ilícitos praticados, conforme análise das prestações de contas apresentadas pelos gestores públicos, ensina Behn (2001) e Nascimento (2015).

Os estudos jurídicos na área correcional trazem a propostas de regulamentação sistemática e tratam de premissas de implicação de penalidades aos servidores públicos e seus desdobramentos no campo administrativo, de acordo com Castro (2007) e Ferreira (2012).

A ouvidoria é um importante canal de participação e controle social, considerando os estudos de Fortes (2008), Gomes (2000), Carvalho (2015), Spinelli e Cruz (2016) e Lyra (2001), que ressalta a importância dessa atividade que enfatizam esses mecanismos nos processos de gestão pública e resultados esperados pelos cidadãos.

As ações de prevenção à corrupção são necessárias para afastar suas causas e são realizadas para facilitar o controle social, de forma a reforçar o exercício da cidadania e a estabilização de direitos sociais, pois permitem que os cidadãos definam quais os resultados esperados das políticas públicas e controlem os gastos públicos, conforme os estudos de Oliveira (2008), Silva (2002), Santos e Cardoso (2002) e Bravo e Correia (2012).

A *accountability* vertical é fortalecida com os recursos de controle social que conseguem se efetivar através da transparência pública e o acesso à informação, oportunizando o acompanhamento e fiscalização dos gastos públicos e a exigência da prestação de contas dos gestores, conforme Bravo e Correia (2012), Araújo (2007), Andrade (2011) e Nascimento (2015).

A integridade pública, que também faz parte das diversas ações de prevenção à corrupção, se baseia em padrões de ética e probidade, pois o entendimento de Oliveira (2008) e de Spinelli e Cruz (2016), tais ações, com a confecção de códigos de conduta, fixam padrões aptos a reprimir, prevenir e evitar a corrupção.

Para melhor visualização das pesquisas utilizadas e como as mesmas contribuem para intensificar a necessidade do controle interno e de sua adequada normatização, o quadro 8 identifica os autores e suas contribuições:

Quadro 8: Abordagens teóricas do controle interno

Assunto	Autores
Accountability (desempenho, horizontal, vertical)	Behn (2001), O'Donnel (1998), Miguel (2005), Bravo e Correia (2012), Araújo (2007), Andrade (2011) e Nascimento (2015).
Controle e princípios de administração pública	Motta (2004), Bianchi (2005), Furtado (2007) e Di Pietro (1998).
Macro Funções de controle interno (Auditoria, Correição, Ouvidoria e Prevenção)	Behn (2001), Peter e Machado (2007), Olivieri (2008), Ribeiro (2004), Nascimento (2015), Castro (2007), Ferreira (2012), De Miranda Fortes (2008), Gomes (2000), Carvalho (2015), Spinelli e Cruz (2016), Lyra (2001), Oliveira (2008), Silva (2002), Santos e Cardoso (2002), Bravo e Correia (2012), Araújo (2007), Andrade (2011) e Santos e Braga (2016).

Fonte: elaborado pela autora

De acordo com os autores citados a execução das macro funções pelo controle interno demonstram coerência entre as atividades de forma a possibilitar o fortalecimento da gestão pública e da *accountability* na administração pública brasileira.

A inserção das competências na Carta Magna oferecerá a CGU a garantia da manutenção de seus trabalhos em coerência das quatro macro funções executadas, facilitando a efetividade do controle, em razão da possibilidade de atendimento às premissas de *accountability*, responsabilização, penalização, fiscalização e aos princípios da Administração Pública, de forma a dificultar a fragmentação das ações de controle.

3.4 Contribuição da Proposta para a Organização

Embora falte consenso com relação ao tema Controladoria, na visão de Borinelli (2006) há lacunas no referencial teórico, entretanto Willson, Toehl-Anderson e Bragg (2004) apresentam as funções da controladoria percorrendo diversas áreas das organizações.

Os autores ainda informam que a controladoria tem assumido diferentes características, atualmente tem realizado a gestão de dados e informações, para fornecimento

de subsídios nas tomadas de decisões, além das tradicionais: controle, planejamento, contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária e proteção de ativos.

Chama a atenção para os objetivos deste trabalho a contribuição de Bianchi (2005), que agrega a manutenção do sistema de controles internos da instituição como uma das funções da controladoria, no contexto operacional (que inclui o planejamento, execução e controle) e prescritivo (com normas de procedimentos e controles internos formais).

Atividades de controladoria no setor público, desempenhadas pela CGU como controle interno do Poder Executivo Federal, podem auxiliar no processo decisório da gestão, pois suas contribuições permitem a análise, acompanhamento e o levantamento de informações de atividades e programas públicos, como também as próprias organizações públicas, influenciando as necessárias adequações para atingimento dos resultados desejados nos programas, afirmam Silva (2003), Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e Santos e Braga (2016).

O sistema de controle interno integrado, com órgão central de controle sugerido por Silva (2003), na função de Controladoria, viabiliza a apuração acerca da economicidade, eficiência e eficácia da gestão pública; além do mais um sistema de controle funciona com junção de várias instituições trabalhando de maneira equânime e com os mesmos objetivos.

Na pesquisa observou-se que os Estados da Federação executam as atividades de controle interno com pouca correlação, vez que suas atividades se diferem conforme o estado e até sua vinculação hierárquica são heterogêneas.

Essas características dificultam a organização das atividades em períodos e locais em associação aos atos administrativos, mirando apenas na concepção formalista e legalista, deixando de contemplar os objetivos das políticas e das organizações públicas, entre outras dificuldades apontadas por Davis e Blascheck (2006).

O Tribunal de Contas da União (2009) ponderou que alguns entes da federação não organizaram o modelo de controle interno e não o dispuseram em seu ordenamento jurídico, por diversos problemas, citados como conceituais, técnicos ou ainda de autonomia. E oferece as prioridades para a estruturação desse órgão de controle:

Uniformizar a definição de controle interno, definir seus objetivos e elementos e declarar os princípios relacionados ao processo de gestão de riscos, controles internos e governança institucional;
Estabelecer responsabilidades e papéis de gestores e demais servidores em relação ao desenho, implementação e monitoramento do controle interno, incluindo obrigações de certificação, reporte de deficiências e planos de ação para corrigi-las e

disponibilização de informações às partes interessadas da cadeia de governança afeta à instituição; e
Atribuir competência a um comitê para estabelecer ou homologar um modelo nacional de padrões para controle interno, e aos órgãos de controle interno e externo no que diz respeito às diretrizes para avaliação e certificação de sistemas de controle interno.

Com o intuito de respeitar as peculiaridades nacional e regionais, um modelo nacional de padrões para o controle interno, proposto pelo Tribunal de Contas da União (2009), contém os atributos adotados para permitir sua utilização por entidades de qualquer porte, com o amoldamento necessário em relação à natureza, complexidade das atividades e riscos associados, a ser adotado nos três níveis de governo, para:

Assegurar a consecução de objetivos estratégicos, a continuidade e a sustentabilidade institucional, com a devida consideração aos objetivos correlatos de obediência aos princípios constitucionais da administração pública e ao alcance dos objetivos do sistema de controle interno;
Permitir a identificação, de modo objetivo, de fatores de risco e vulnerabilidades existentes em processos e sistemas organizacionais e no seu ambiente externo;
Melhorar a compreensão de riscos, controles internos e governança institucional, com a devida consideração para planos de ação e seu acompanhamento;
Dimensionar e desenvolver controles internos adequados, na proporção requerida pelos riscos que eles devam mitigar, eliminando controles caros e ineficientes e otimizando a relação custo-benefício; e
Fortalecer a responsabilidade da administração no que diz respeito a implantar, manter e avaliar estruturas de gestão de riscos, controles internos e governança institucional.

Desta forma, com a atividade de controle interno presente na Constituição Federal com suas principais atribuições permitirá que as unidades responsáveis pela execução dessas atividades sejam ordenadamente estruturadas de forma a permitir a atuação sistemática em qualquer nível de governo e regulamente estendidas aos demais poderes da federação.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com as análises realizadas é possível inferir que a integração das quatro macro funções, quais sejam, auditoria, ouvidoria, correição e prevenção; é necessária para a efetivação do controle, especialmente na atuação de órgãos de controle interno, a fim de que se possa realizar *accountability* horizontal e vertical na gestão pública.

Para a execução do controle interno, as auditorias (e fiscalizações) são frequentemente realizadas e no caso de detecção de ilicitudes ou irregularidades a apuração de responsabilidade e aplicação de punição é realizada pelo próprio órgão, ensejando o compartilhamento de informações e atividades. Enquanto que as funções de ouvidoria proporcionam um canal de acesso ao cidadão e concretizam a participação social, de maneira a servir de instrumento catalisador de informações para a gestão. O controle social ganha vigor com a transparência pública e ações de prevenção à corrupção, inclusive sob a forma de capacitar o cidadão para o exercício de seus direitos. As pesquisas nos órgãos equivalentes de controle interno a nível federal e estaduais demonstraram que não há uniformidade em sua atuação, que carecem de estruturas análogas ao órgão federal, pois este, atualmente, serve de modelo para os demais órgãos de controle interno no país.

A fragilidade na atuação dos órgãos de controle interno demonstrada neste trabalho foi confirmada pela literatura apresentada. Assim, a necessidade da adoção de objetivos, elementos, princípios, obrigações e planos de ação com simetria entre as diversas organizações de controle interno dificultam a atuação na área como um sistema de controle interno.

Este estudo de caso, realizado por intermédio de pesquisa documental e levantamento teórico sinalizou a necessidade de estrutura normativa para definição adequada das atividades de controle interno, vez que a legislação existente não permite a unificação do volume de atividades e funções, para tanto necessita de uma legislação robusta que abranja as diversas unidades da federação.

As Propostas de Emenda Constitucional existentes procuram preencher o controle interno com suas quatro macro funções, todavia a PEC nº 144 apresentou argumentos, incluindo a nomeação de seus dirigentes por meio de uma Diretoria Colegiada por prazo determinado, que permitem o atendimento do princípio da impessoalidade no atendimento das atribuições do órgão.

Este estudo apresentou diversas limitações que se concentraram na especificidade do tema, que ainda carece de estudos acerca das interações entre as quatro macro funções e os resultados em relação à efetividade das ações de controle interno. Os conteúdos abordados perpassam várias áreas da administração e dos ambientes organizacionais públicos, o que demonstrou a necessidade de definição do estudo, porém a abordagem ainda pode ser ampla em função de seus reflexos nas instituições. O limite geográfico e temporal se refletiram na esfera federal e estaduais, com pesquisas documentais realizadas pela rede mundial de computadores, vez que não foi possível a realização de pesquisa interativa, já que necessitaria de ingresso e comunicação com os 27 órgãos de controle interno, podendo inviabilizar a investigação.

Por fim, a análise da integração das atividades de controle interno, sob a forma de controladoria, gerou subsídios para novas pesquisas na área da administração pública, especialmente no contexto de *accountability*, suas repercussões no âmbito das instituições públicas e nas atividades de controle. Considerando a importância da função de controle na gestão pública, novas investigações poderão ser realizadas nas circunstâncias das demandas de controle interno, suas principais atribuições, tais como dimensão gerencial, responsabilização de agentes, participação social, de forma a viabilizar o fortalecimento da democracia na gestão pública.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Elisa Marcelino de. **O controle interno como instrumento de accountability**. 2011. 17 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização)–Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011. Disponível em: <<http://www.apoioaocontroleinterno.com.br/noticia-218-o-controle-interno-como-instrumento-de-accountability-maria-elisa-marcelino-de-andrade.html>>. Acesso em: set de 2017.
- ARAÚJO, Fábio da Silva. **Controle interno no poder executivo federal: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE`s) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU)**. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade de Brasília, Recife, 2007.
- BEHN, Robert D. **Rethinking democratic accountability**. Washington: Brookings Institution Press, 2001.
- BIANCHI, M. A. **Controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. Dissertação (Mestrado)-Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil, 2005.
- BRAVO, Maria Inês Souza; CORREIA, Maria Valéria Costa. Desafios do controle social na atualidade. **Serv Soc Soc**, v. 109, p. 126-50, 2012.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política**. 14. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2006.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- _____. Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000a. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.
- _____. Decreto nº 8.243 de 23 de maio de 2014. Institui a Política Nacional de Participação Social - PNPS e o Sistema Nacional de Participação Social - SNPS, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.ouvidorias.gov.br/ouvidorias/legislacao/decretos/decreto-8423-2014.pdf/view>>. Acesso em: Acesso em: 2 set. 2017.
- _____. Decreto nº 8.420 de 18 março de 2015. Regulamenta a Lei no 12.846, de 1o de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm>. Acesso em: Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Decreto nº 8910, de 22 de novembro de 2016a. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Decreto/D8910.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8112cons.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13460.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000b. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2000b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016b. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar no 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei no 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória no 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei no 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2016. **Diário Oficial [da]**

República Federativa do Brasil, Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp156.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DAS UNIÃO – TCU. Instrução Normativa nº 63, de 1 de Setembro de 2010. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em: 2 set. 2017.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.24, n. 2, fev/abr., 1990.

CARVALHO, Emmanoel Ferreira. Ouvidorias públicas: efetividade de direitos humanos pela participação e controle social. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, n. 142, nov. 2015. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16572>. Acesso em: set. 2017.

CASAGRANDE, Renato. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2009. Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno. **Senado Federal**, 2009.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo horizonte: Fórum, 2007.

COSTA, Fabiano. Hage deixa CGU em penúria orçamentária. **Auditar**, 2014. Disponível em: <<https://www.auditar.org.br/?go=noticias&bin=read&id=1878>>. Acesso em: 2 set. 2017.

DAHAL, Robert A. **Sobre a democracia**. Brasília: Universidade de Brasília, 2001.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. Aplicação da gestão de riscos em sistema de controle interno governamentais. In: XI Congresso de Contabilidade e Auditoria, 2006, Coimbra. **Novos Desafios da Contabilidade de Auditoria**. Coimbra: ISCAS, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FORTES, Ninon de Miranda. **O papel das ouvidorias públicas de saúde como ferramenta do controle social e da gestão do SUS**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais)- Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, 2008.

FERREIRA, Saturnino Moraes. A jurisprudência face ao direito administrativo brasileiro: estudo de caso governo do Estado de Roraima. **Revista de Administração de Roraima**, v. 2, n. 1, p. 4-21, jul. 2015. Disponível em: <<https://revista.ufrr.br/adminrr/article/view/766/676>>. Acesso em: out 2017.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDENBERG, Miriam. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais. 8. ed. Rio de Janeiro: Record, 2004.

GOMES, Manoel Eduardo Alves Camargo e. **O regime jurídico das ouvidorias públicas brasileiras**: casualidade de sentido e adequação estruturo-funcional. 2000. Tese (Doutorado em Direito)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2000.

HAGE, Jorge. **Discurso de transmissão do cargo de ministro**. ASCOM, 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/ministro/discursos/discursos-jorge-hage/jorge-hage-discurso-de-transmissao-do-cargo-de-ministro>>. Acesso em: 2 set. 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 4, 2009.

LYRA, Rubens Pinto. A ouvidoria pública e a questão da autonomia. **Prima Facie-Direito, História e Política**, João Pessoa, v. 8, n. 15, p. 161-191, 2011.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.

MAY, Yduan; FILÓ, Mauricio da Cunha Savino. Os princípios do contraditório e da ampla defesa como instrumentos históricos garantidores da eficácia e legitimidade do processo administrativo disciplinar. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, ES, v.16, n. 2, p.149-164, 2015.

MAZMANIAN, D.A.; SABATIER, P.A. **Implementation ad Public Policy**. Glenview: Scott Foresman, 1983.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIGUEL, Luís Felipe. Impasses da Accountability. **Revista de Sociologia e Política**, n. 25, p. 25, 2005.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU. **Auditoria e fiscalização**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>>. Acesso em: 2 set. 2017.

MOTA, A. C. Y. H A. **Accountability no Brasil**: os cidadãos e os meios institucionais de controle dos seus representantes. 2006. Tese (Doutorado em Ciência Política)-Universidade de São Paulo, SP, 2006.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Curso prático de direito administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

NASCIMENTO, Laurinaldo Félix. **Ferramentas de controle interno da Controladoria Geral da União**: instrumentos de fiscalização da gestão, controle social e combate a corrupção. 2015. Dissertação (Mestrado Fundação Getúlio Vargas), Rio de Janeiro, RJ, 2015.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 44, 1998.

OLIVEIRA, Manoel Berclis de. **O fenômeno da corrupção na esfera pública brasileira**. 2008. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas)-Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

OLIVIERI, Cecília. **Política e burocracia no Brasil**: o controle sobre a execução das políticas públicas. 2008. 229f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo)-Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, SP, 2008.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. **Nações Unidas**, 2017. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/>>. Acesso em: 2 set. 2017.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS – OEA. **Mais direitos para mais pessoas**, 2017. Disponível em: <http://www.oas.org/pt/sobre/quem_somos.asp>. Acesso em 2 set. 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA COMBATE E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. **Melhores políticas para melhores vidas** (trad. nossa), 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 2 set. 2017.

OFFE, Claus. **Problemas estruturais do Estado capitalista**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

PETER, Maria da Glória. MACHADO, Marcus Vinicius. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REGO, Veneziano vital do. Proposta de emenda constitucional 144/2015. Trata da representação do Ministério Público e da Ordem dos Advogados junto aos Tribunais e dos critérios de escolha do Procurador-Geral dos Ministérios Públicos Estaduais e do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1738915>>. Acesso em: 2 set. 2017.

RIBEIRO, Antonio. **Corrupção e controle na administração pública brasileira**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RICO, Bruno. O papel da GCU no combate à corrupção: dez anos de atividade. **Ponto-e-Vírgula**, n. 12, ago. 2013. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/pontoevirgula/article/view/12886/12315>>. Acesso em: 2 set. 2017.

SÁ, A. L. de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Franklin Brasil; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Do Paradoxo à efetividade – a controladoria pública como instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. *In*: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.p. 375-392.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna Santos. Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública. In **Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. Brasília, Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Correa. 2001. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file//fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24C00AE30014C56CD03C85B35&inline=1>. Acesso: set 2017.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle social: reformando a administração para a sociedade. **Organ. Soc., Salvador**, v. 9, n. 24, p. 115-137, Ago.2002.Disponível em:<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302002000200008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em set 2017.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003.

SPINELLI, Mário Vinicius Claussen; CRUZ, Hamilton Cota. Controle interno e prevenção da corrupção. *In*: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.p. 219-235.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joséilton Silveira da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria *versus* prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v.14, n.1, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Crítérios Gerais de controle interno da administração pública**: um estudo de modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <<file:///C:/Users/LEANDRO/Downloads/Estudo%20e%20Anteprojeto%20de%20PL%20Senado.pdf>>. Acesso em: Acesso em: 2 set. 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

WILLSON, James D., ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership**: The Work of the Managerial Accountant. 7. ed.New York: John Wiley Sons Inc., 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.