

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

CÉSAR AUGUSTO MARX

A CGU e a dualidade do papel do Controle Interno no Brasil

São Paulo

2015

CÉSAR AUGUSTO MARX

A CGU e a dualidade do papel do Controle Interno no Brasil

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Campo de Conhecimento: Administração Pública

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Maria Rita Loureiro

São Paulo

2015

Marx, César Augusto.

A CGU e a Dualidade do Papel do Controle Interno no Brasil / César Augusto Marx. - 2015.

95 f.

Orientador: Maria Rita Loureiro

Dissertação (MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

1. Administração pública - Brasil. 2. Auditoria interna. 3. Corrupção. 4. Empresas públicas – Sistemas de controle. I. Loureiro, Maria Rita. II. Dissertação (MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. III. Título.

CDU 657.6(81)

CÉSAR AUGUSTO MARX

A CGU e a dualidade do papel do Controle Interno no Brasil

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Data de Aprovação: ____/____/____

Banca examinadora:

Prof.^a Dr.^a Maria Rita Loureiro (Orientadora)
EAESP/Fundação Getúlio Vargas

Prof.^o Dr.^o Marco Antônio Carvalho Teixeira
EAESP/ Fundação Getúlio Vargas

Prof.^a Dr.^a Cecília Olivieri
EACH/ Universidade de São Paulo

Prof.^o Mário Vinícius Claussen Spinelli
Controladoria Geral da União

São Paulo

2015

Agradecimentos

À minha orientadora, Maria Rita Loureiro, que com seu grande conhecimento e experiência acadêmica na produção de estudos sobre o Controle da Burocracia no Brasil, me auxiliou na realização deste trabalho com relevantes e notórias sugestões, apontando-me os caminhos que me possibilitaram atingir esse resultado.

À Roberto César Viegas, Chefe da Controladoria Geral da União no Estado de São Paulo, que tem feito da capacitação e qualificação profissional um dos pilares de sua gestão, pelo grande incentivo e apoio que me permitiu buscar essa oportunidade de aprendizagem.

À Controladoria Geral da União, que com sua política de capacitação tem incentivado a qualificação de seus servidores, viabilizando minha participação neste curso.

Aos servidores da CGU que foram entrevistados e dedicaram um pouco do seu tempo a dar relevantes contribuições a esse trabalho.

RESUMO

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

Palavra-chave:

Controle interno, dualidade, percepção e atuação, aprimoramento da gestão, combate a corrupção, auditoria.

ABSTRACT

This study aims to analyze the existing duality in the role of the Controladoria Geral da União, showing how this duality is present in the design of internal control, the agency's performance and the perception of its servers on the role of the institution. They present the various theories that conceptualize internal control, the ongoing activity by the CGU and the different perceptions of their servers on the role of the institution. The literature found on the role of internal control refers to two poles of activity, which now appear to be opposites, now seem to address the evolution from one to the other. Thus, internal control is usually ranked among accounting control and administrative control, positive control and negative control, control of legality and control of effectiveness and audit of government activity in regulatory audit and performance audit. This conceptual duality has been identified both in the perception of auditors and in organ performance. Finally, proposals are submitted to internally promote awareness of the servers on the role of internal control, to readjust the working methodology and to promote changes in organizational structure that contribute to the strengthening of both the anti-corruption activities as the activities of improve management.

Key words

Internal control, duality, perception and performance, improve management, fighting corruption audit.

LISTA DE SIGLAS

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

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 11 |
| 1 OS CONTROLES DEMOCRÁTICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA..... | 17 |
| 1.1 ACCOUNTABILITY COMO MECANISMO DE FORTALECIMENTO DA DEMOCRACIA | 20 |
| 1.2 OS CONTROLES DEMOCRÁTICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL..... | 23 |
| 2 MARCOS HISTÓRICOS DO SISTEMA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL..... | 27 |
| 2.1 A INSTITUIÇÃO DO CONTROLE CONTÁBIL..... | 27 |
| 2.2 PRIMEIRAS INICIATIVAS DE IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE ADMINISTRATIVO..... | 28 |
| 2.3 AS MUDANÇAS CONSTITUCIONAIS E ORGANIZACIONAIS DA DÉCADA DE 1980 | 29 |
| 2.4 A CRIAÇÃO DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE | 31 |
| 2.5 REFLEXOS DA REFORMA GERENCIAL NO CONTROLE INTERNO | 33 |
| 2.6 REFLEXOS DAS REFORMAS ORÇAMENTÁRIAS NO CONTROLE INTERNO | 34 |
| 2.7 A CRIAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO | 36 |
| 3 AVANÇOS E APRIMORAMENTO DA ATUAÇÃO DA CGU | 39 |
| 3.1 ATUAÇÃO COMO ÓRGÃO DE MONITORAMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E APRIMORAMENTO DA GESTÃO | 39 |
| 3.1.1 Avaliação da Execução dos Programas Governamentais (AEPG)..... | 40 |
| 3.1.1.1 Roteirização..... | 42 |
| 3.1.1.2 Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos | 43 |
| 3.1.1.3 Programa de Fiscalização em Entes Federativos..... | 43 |
| 3.1.2 Orientação e capacitação dos gestores públicos federais | 44 |
| 3.1.3 Atuação da CGU no fortalecimento da gestão pública dos estados e municípios..... | 45 |
| 3.2 ATUAÇÃO DA CGU NO COMBATE E PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO | 45 |
| 3.2.1 Atuação da CGU junto às Convenções internacionais de combate à corrupção | 46 |
| 3.2.2 Atuação da CGU na Parceria para o Governo Aberto..... | 47 |
| 3.2.3 Atuação da CGU na gestão do Portal da Transparência..... | 48 |
| 3.2.4 Atuação da CGU na implementação da Lei de Acesso à Informação..... | 48 |
| 3.2.5 Incentivo à transparência em Estados e Municípios..... | 49 |
| 3.2.6 Atuação da CGU no fortalecimento do controle social..... | 50 |
| 3.3 CONCLUSÕES PARCIAIS: | 50 |
| 4 A DUALIDADE DO CONTROLE INTERNO | 52 |
| 4.1 DUALIDADE NA CONCEPÇÃO INSTITUCIONAL | 52 |
| 4.1.1 Controle interno contábil e controle interno administrativo..... | 52 |

| | |
|--|----|
| 4.1.2 Controle positivo e controle negativo | 55 |
| 4.1.3 Auditoria regulatória e auditoria operacional..... | 56 |
| 4.1.4 Controle da legalidade e controle do desempenho | 56 |
| 4.2 A DUALIDADE NA PERCEPÇÃO E ATUAÇÃO DO AUDITOR | 60 |
| 4.2.1 Aprimoramento da gestão como atividade primordial | 62 |
| 4.2.2 Percepção de que a dualidade é intrínseca à natureza do controle interno..... | 63 |
| 4.2.3 Diferentes percepções entre os servidores do órgão central e das Regionais..... | 66 |
| 4.2.4 Percepções e práticas que se reforçam: os relatórios de auditoria e fiscalização. | 69 |
| 4.2.5 A fragilidade da função de aprimoramento da gestão. | 74 |
| 4.2.6 A visibilidade conferida pelas atividades de combate à corrupção..... | 76 |
| 4.2.7 A necessidade de mudança da cultura organizacional | 78 |
| 4.2.8 Conclusões parciais: | 80 |
| CONCLUSÕES FINAIS | 82 |
| PROPOSTAS PARA FORTALECIMENTO DOS DOIS PAPEIS..... | 83 |
| Sensibilização dos Recursos Humanos | 83 |
| Aprimoramento da comunicação interna | 84 |
| Readequação da metodologia de trabalho e de elaboração dos Relatórios | 84 |
| Reestruturação organizacional | 84 |
| REFERÊNCIAS..... | 89 |
| APÊNDICE A - Lista de Entrevistados..... | 94 |
| APÊNDICE B – Roteiro de entrevista | 95 |

INTRODUÇÃO

O papel dos órgãos de controle interno no Brasil tem se fortalecido não apenas no nível federal, como também nos entes subnacionais com a criação das Controladorias, que se proliferaram a partir de 2003, muito influenciadas pela criação da Controladoria Geral da União. A função primordial desses órgãos está associada mais ao combate à corrupção do que em relação à função de órgão de monitoramento de políticas públicas.

O fortalecimento dos órgãos de controle interno tem despertado interesse no meio acadêmico, em que é notório o crescimento do número de publicações científicas relacionadas ao tema.

A pesquisa realizada por Beuren e Zonatto (2014), buscou identificar o perfil de artigos sobre controle interno no setor público, mediante análise de artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais indexados na base de dados *Scopus*. Trata-se de uma base de dados multidisciplinar, produzida pela editora Elsevier desde 2004 e que contém um resumo de 27 milhões de artigos, referências e índices da literatura científica, técnica e médica. Os Pesquisadores verificaram que entre 1983 e 2011 foram publicados 133 artigos sobre o tema *internal controll in the public sector*, sendo que 69% foram publicados entre 2003 e 2011. (BEUREN; ZONATTO, 2014, p. 1142)

Apesar do aumento quantitativo de estudos sobre o tema, os pesquisadores concluíram que não existe uma literatura específica predominante na área. A pesquisa identificou que os temas de maior predominância de estudos referiam-se à auditoria, controle interno, gestão de riscos e governança, finanças públicas, políticas públicas e desenvolvimento econômico. Os estudos sobre auditoria, controle interno, gestão de riscos e governança estavam relacionados ao ambiente de controle das organizações. Já os estudos sobre políticas públicas estavam relacionados às ações, programas e políticas de governo implementadas pelos gestores públicos.

Os estudos sobre o controle da Administração Pública passaram a estabelecer conexões entre reforma da gestão pública e aperfeiçoamento dos mecanismos de controle da Administração Pública, em especial com o advento da chamada Nova Administração Pública que defende um controle focado nos resultados e não nos procedimentos.

Pollitt et al. (2008) mencionam uma consistência entre a literatura acadêmica relacionada à reforma, que discute questões como agencialização, gestão por desempenho, orçamento com base em resultados almejados, reengenharia e diversas outras inovações de administração, com as questões objeto de preocupação da auditoria operacional, ou seja, economicidade, eficiência e boa gestão. (POLLITT et al., 2008, p. 22). Esses autores realizaram um importante estudo a respeito da atuação dos órgãos de controle da Administração Pública em cinco países, são eles: França, Finlândia, Holanda, Suécia e Reino Unido. Os estudos abarcaram o contexto das reformas da Administração Pública nos últimos 20 anos nesses países, onde buscou-se estabelecer uma primazia do controle do desempenho sobre o controle da legalidade na gestão pública. O instrumento utilizado foi uma nova forma de auditoria, a auditoria operacional que tinha como objetivo avaliar se as políticas, programas e instituições governamentais estavam sendo geridas de maneira econômica, eficiente e efetiva.

No Brasil, o tema relacionado ao controle interno no setor público tem sido objeto de trabalhos que analisam a evolução histórica desses órgãos e seu reposicionamento recente na estrutura da Administração Pública. A partir da análise da evolução histórica desses órgãos, esses estudos têm demonstrado que inicialmente o controle interno estava centrado no controle da legalidade e na verificação da honestidade e fidedignidade dos burocratas.

Posteriormente, outros elementos foram incorporados à atividade de controle, que começou a se voltar para a questão da melhoria da gestão e da eficiência das políticas públicas. Com isso, esses órgãos buscaram a instituição de mecanismos de controle que fossem capazes de produzir informações que subsidiassem a tomada de decisão em políticas públicas e que realizassem um monitoramento dos programas de governo, buscando atingir os resultados prefixados.

Destacam-se os estudos elaborados por Olivieri (2010) que tem como objeto o controle dos políticos sobre a burocracia e buscam identificar como os burocratas prestam contas aos políticos da delegação de poder que receberam. Segundo a autora, essa prestação de contas assume relevância no sistema democrático, pois os políticos eleitos recebem delegação de poder da sociedade e transferem parte dessa delegação aos burocratas que tomarão decisões em políticas públicas. Mediante análise documental e entrevistas, a autora demonstra como e em quais condições o monitoramento das políticas públicas se caracteriza como uma forma de controle político sobre a burocracia. Segundo Olivieri (2010), com a criação da Secretaria Federal de Controle, a

reforma da década de 1990 criou um mecanismo efetivo de controle político sobre a burocracia, instrumentalizando o controle da Presidência sobre a burocracia e a coalização de governo.

Atualmente, o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal tem como órgão central a Controladoria Geral da União, criada pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. A Controladoria Geral da União (CGU) tem como competência assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições relativas à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria, bem como ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal.

Por ser um órgão novo, a Controladoria Geral da União passa por um processo de construção de sua identidade institucional, no qual se verifica uma dualidade na definição do seu papel, dividido entre uma atuação gerencial ou correicional. Alguns entendem que o órgão deveria dirigir sua atuação para o combate à corrupção, atuando em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público. Outros entendem que o órgão deveria se concentrar em atividades de apoio à melhoria da gestão, orientando os gestores na implantação de sistemas de controle interno voltados para a avaliação dos resultados e melhoria da eficácia e eficiência da gestão, fortalecendo assim seu papel retroalimentador do ciclo de gestão.

Em relação a essa dualidade do papel do controle interno, muitos atores entendem que essas duas funções são conflitantes e incompatíveis, e que reunir num mesmo órgão a função gerencial de apoio aos gestores na melhoria da gestão e a função de combater as práticas corruptas de maus gestores seria inviável. Assim, eles questionam a dificuldade de se construir a imagem de um órgão voltado para o apoio ao gestor, se esse mesmo órgão é visto atuando em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público em operações que cominam na prisão de gestores auditados.

Essa preocupação é relatada nos trabalhos de Olivieri (2010), ao realizar entrevistas a respeito da subordinação do órgão central do sistema de controle interno à Corregedoria Geral da União em 2002. Com essa medida, muitos auditores entendiam que a missão do órgão de controle interno era colaborar com os gestores dos ministérios na melhoria da gestão pública e que essa relação de colaboração seria prejudicada se o órgão se tornasse um órgão anticorrupção que instaura sindicâncias e estabelece punições a servidores públicos. (OLIVIERI, 2008, pag. 182) Apesar dos relatos colhidos por Olivieri, grande parte dos servidores encara a CGU como sendo

essencialmente um órgão de combate à corrupção e que tem como função identificar irregularidades. Aliás, o próprio *site* da CGU a define como “típica agência anticorrupção do país”: <http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/historico>

Por conta dessa visão, apesar de o órgão desenvolver programas específicos destinados a apoiar os gestores na execução de políticas públicas, muitos servidores que atuam na operacionalização dessas atividades podem estar direcionando seus trabalhos para a detecção de irregularidades e não para a identificação dos riscos que impactam a gestão de políticas públicas.

O presente trabalho tem como objetivo analisar a dualidade existente no papel da Controladoria Geral da União, mostrando como essa dualidade está presente na concepção de controle interno, na atuação do órgão e na percepção de seus servidores em relação ao papel da instituição.

Identificando as diversas teorias que conceituam controle interno pretende-se identificar a função primordial que caracteriza a atuação desses órgãos.

Com o levantamento das atuais atividades desenvolvidas pelo órgão central de controle interno, pretende-se identificar se dentro do órgão ocorre primazia de uma função sobre a outra e assim propor possíveis readequações na estrutura organizacional.

A identificação da percepção dos servidores da CGU em relação a essas duas funções, é necessária para que seja verificado se eles orientam seus trabalhos para a identificação dos riscos que impactam a gestão e para a geração de informações ao ciclo de gestão ou se eles se preocupam apenas com a identificação de irregularidades na gestão dos recursos públicos. A partir da identificação do grau de percepção dos servidores quanto à missão institucional do controle interno serão propostas ações para se promover internamente uma sensibilização dos servidores quanto à missão institucional do controle interno.

Essa discussão passa a ter relevância na medida em que a CGU precisa definir sua real função na Administração Pública para que todo o planejamento estratégico da instituição seja orientado para o cumprimento de sua missão institucional. A ausência de clareza do papel da instituição dificulta o entendimento por parte dos servidores acerca da sua atuação e postura frente aos demais órgãos, além de causar incompreensão por parte dos gestores federais em relação às atividades de auditoria desencadeadas em suas instituições.

As atividades de combate à corrupção e as de apoio à melhoria da gestão dos recursos públicos não são conflitantes e, sim, complementares. Um dos grandes motivos

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

A questão, entretanto, refere-se à viabilidade dessas duas atividades serem exercidas pelo mesmo servidor, pois pode causar uma dualidade de entendimentos, nos gestores públicos e nos próprios servidores em relação à missão institucional do órgão.

Por isso, a pesquisa pretende responder às seguintes questões:

- A maioria dos servidores que atuam na realização de atividades de auditoria e fiscalização tem a consciência de que seu papel não se restringe apenas na detecção de irregularidades, mas abrange, também, a verificação do alcance dos resultados das políticas públicas?

- A maioria dos servidores da CGU tem a consciência de que atuam num órgão de controle interno e que, por isso, devem desempenhar também uma função de auxílio aos gestores no aprimoramento da gestão?

A partir desses entendimentos trabalhamos percorrendo a seguinte hipótese:

- A maioria dos servidores da CGU não reconhece no órgão a função de apoio à melhoria da gestão e entendem que o órgão tem como função essencialmente o combate à corrupção. Por isso, ainda que o órgão desenvolva instrumentos voltados para identificar problemas relacionados à má gestão dos programas governamentais, os servidores dirigem seus trabalhos para a detecção de irregularidades e não para detecção de problemas relacionados a falhas gerenciais.

A metodologia

Este trabalho é um estudo de caso sobre a Controladoria Geral da União e a dualidade do papel do controle interno no Brasil. Trata-se de uma pesquisa qualitativa que utiliza como técnica a documentação indireta, compreendendo a realização de pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Inicialmente, a coleta de dados contemplou a realização de pesquisa bibliográfica em artigos e trabalhos acadêmicos relacionados ao tema “controle interno”. Buscou-se levantar a totalidade da publicação nacional mais recente sobre a atuação dos órgãos de controle interno no Brasil, bem como artigos e teses que tratam a respeito do controle da burocracia no Brasil. Foram analisados documentos produzidos pela CGU, como manuais e cartilhas que orientam a atuação do órgão e que tratam da legislação pertinente às suas atividades, funcionamento e organização. As consultas realizadas no *site* oficial da CGU também foram fundamentais para que fossem levantadas informações sobre a atuação do órgão.

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

1 OS CONTROLES DEMOCRÁTICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

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

Numa democracia representativa, o controle é um instrumento que completa o ciclo de representação, que se inicia no processo eleitoral e que se estende durante o mandato. Esses mecanismos de controle devem verificar se os representantes eleitos estão de fato cumprindo a função de representar os interesses públicos. (ARANTES et al., 2010). Assim, numa democracia espera-se que políticos eleitos, dirigentes, burocratas de carreira e todos os funcionários estejam sujeitos a mecanismos de controle de suas ações.

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

No modelo clássico weberiano os políticos eleitos e os burocratas constituem os dois atores principais da política nas sociedades democráticas contemporâneas. A decisão política cabe aos políticos detentores de um mandato representativo, pois receberam delegação do povo soberano para tomar decisões em seu nome. Aos burocratas, cabe a implementação das ações que irão tornar realidade as decisões políticas. Contudo, essa divisão de tarefas entre políticos que decidem e burocratas que executam não é tão precisa, conforme observou Weber:

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

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

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

Arantes et al. (2010) ressaltam que o modelo weberiano apresenta uma cadeia de responsabilidade, pois “os burocratas respondem ou prestam contas aos políticos eleitos que respondem em última instância ao povo mediante processo eleitoral”.

Essa relação entre políticos e burocratas nem sempre é uma relação harmônica, pois, muitas vezes, ela apresenta conflitos de interesses e competição no processo de tomada de decisões. Bendix (1986) identifica uma preocupação de Weber com o fato de os políticos não só competirem com os outros por votos nas eleições e no processo legislativo, mas também competirem com a burocracia, a quem caberia o exercício diário da autoridade:

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

Essa ameaça de usurpação do poder político pela burocracia está presente na preocupação de Weber com o crescimento demasiado da burocracia, atribuído à sua superioridade técnica em relação às outras formas de organização. (WEBER, 1999).

Na visão de Beetham (1996), a análise de Weber parte da perspectiva de uma elite liberal e não burocrática que vê seus valores ameaçados pela expansão do poder burocrático. Assim, a solução para reduzir o poder da burocracia estaria em disposições constitucionais que assegurem o controle da burocracia por elites não burocráticas.

Segundo o Autor, Weber estava preocupado com a necessidade de se instituir um poder que contrabalanceasse o poder da burocracia, limitando seu poder e criando um equilíbrio de forças sociais. Para Beetham isso sugere a existência de uma pluralidade de instituições burocráticas em diferentes setores da vida social e com diversas bases sociais de suporte diferentes, fazendo com que não haja monopólio de

poder numa só pessoa. Outro elemento citado pelo autor é a necessidade de se assegurar as condições para uma chefia independente, tanto na esfera pública quanto privada, que fosse capaz de submeter o poder do funcionalismo a uma direção coerente e um controle efetivo. (BEETHAM, 1996).

Ao comparar a perspectiva weberiana com a marxista, Beetham (1996) observa que Weber identifica o poder organizacional de uma administração profissional, os perigos da sua concentração extensiva e a possibilidade da racionalidade técnica se tornar excessiva numa sociedade comandada por uma visão científica, mas não considera a dimensão de classe na função da burocracia. Por outro lado, na perspectiva marxista, o aspecto regulador de classe da burocracia é fundamental. Entretanto, ele não considera o perigo de uma concentração extensiva do poder administrativo. Assim, Beetham (1996) afirma que ambas as teorias permitem concluir que os fatores que contribuem para o poder da burocracia são multidimensionais e não monocausais.

Tendo em vista o crescimento da burocrática e sua capacidade de influenciar o processo de tomada de decisão em políticas públicas, torna-se necessário a instituição de mecanismos de controle sobre os atos praticados pelos burocratas, o que requer a instituição de um controle realizado por uma burocracia sobre outra burocracia.

Na sociedade contemporânea, os problemas envolvidos nas políticas públicas têm se tornado cada vez mais complexos, fazendo com que os políticos necessitem pautar suas decisões em critérios técnicos. Por outro lado, os burocratas participam cada vez mais de outros atos de poder e não apenas executam decisões, atuando em atividades de intermediação, articulação e formulação de políticas. Essa tendência de integração entre política e administração foi denominada por Abertch, Putnan e Rockam (1981) de burocratização da política e politização da burocracia.

Nesse sentido, Arantes et al. (2010) defendem a necessidade de os burocratas serem controlados para além da lógica da legalidade e probidade de seus atos.

A necessidade de os órgãos de controle atuarem não apenas no controle da legalidade e da identificação de irregularidades do uso dos recursos públicos se torna latente. Nas democracias contemporâneas, os órgãos de controle têm atuado cada vez mais no controle da eficácia e eficiência dos serviços prestados pelo Estado, mediante um contínuo monitoramento das políticas públicas.

1.1 ACCOUNTABILITY COMO MECANISMO DE FORTALECIMENTO DA DEMOCRACIA

A delegação do poder de tomada de decisão tem como contrapartida a obrigatoriedade de os governantes prestarem contas à sociedade, mediante um processo de controle político. Uma vez que os políticos recebem uma delegação para tomar decisões em nome da sociedade, eles devem ser responsabilizados pelas suas decisões.

Segundo O'Donnell, nas democracias os governantes prestam contas nas eleições, quando seus mandatos são avaliados pelos eleitores e no decorrer do mandato por um conjunto de instituições que constituem os mecanismos de *checks and balances*:

Nas democracias consolidadas, a *accountability* opera não só, nem tanto, "verticalmente" em relação àqueles que elegeram o ocupante de um cargo público (exceto, retrospectivamente, na época das eleições), mas "horizontalmente", em relação a uma rede de poderes relativamente autônomos (isto é, outras instituições) que têm a capacidade de questionar, e eventualmente punir, maneiras "impróprias" de o ocupante do cargo em questão cumprir suas responsabilidades. (O'DONNELL, 1991, p. 32)

Ceneviva e Farah (2007) explicam que o termo *accountability*, em geral, refere-se ao controle e à fiscalização dos agentes públicos, mas que seu objeto, meios e escopo são tratados diferentemente por diferentes grupos de autores. Eles mencionam que há um grupo, no qual se inclui Guilherme O'Donnell, que considera que “apenas os mecanismos de controle formais e institucionais devem ser compreendidos pela noção de *accountability*” (CERNEVIVA; FARAH, 2007, p. 130), sem considerar relações informais de controle como a imprensa e as organizações da sociedade civil que frequentemente apresentam denúncias de condutas inadequadas de agentes públicos. Outro grupo de autores admite um conceito mais abrangente de *accountability*, incluindo organizações informais.

Ceniva e Farah (2007) ressaltam que a ideia de responsabilização vai além de uma prestação de contas e não se limita à necessidade de justificação e de legitimação da discricionariedade dos agentes públicos, mas deve incluir uma sanção. Por isso, muitos autores defendem que apenas atores institucionais podem ser considerados agentes de responsabilização, não se incluindo atores de organizações não governamentais.

Por outro lado, esses autores adotam uma compreensão mais ampla e incluem como atores que podem desempenhar a função de fiscalização e controle do Poder Público, associações de cidadãos e de usuários de serviços públicos, organizações da sociedade civil e a imprensa, pois entendem que essas entidades podem atuar como agentes de sanção interpondo recursos ao Ministério Público e ao Judiciário.

A questão da responsabilização dos agentes públicos não envolve apenas a necessidade de o poder público prestar contas à sociedade da utilização regular dos recursos públicos e de agirem conforme a lei, mas também de comprovarem que estão utilizando esses recursos para atender às finalidades públicas, mediante implementação de políticas públicas que garantam o pleno exercício dos direitos de cidadania.

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

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

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

Abrúcio e Loureiro (2005) mencionam a existência de estudos que mostram que a coerência das decisões e a estabilidade das políticas públicas podem ser aumentadas, quando existem estruturas institucionais que requerem negociação e debate entre os diferentes atores envolvidos. Assim, os *policymakers* melhoram a compreensão dos problemas, obtêm mais informações e corrigem erros de cálculo que apenas seriam percebidos na implementação da política. Segundo os Autores, os organismos internacionais passaram a defender a ideia de que não basta canalizar investimentos para

os países emergentes sem a realização de reformas institucionais que reduzam a ineficiência na alocação de recursos e aumentem o controle do governo, diminuindo a corrupção e o clientelismo. Nesse diapasão, as instituições de controle originariamente criadas para fiscalizar a conduta dos atores expandiram seu papel para avaliar e intervir nas políticas. (ARANTES et al., 2010).

Essa mudança de enfoque dos órgãos de controle vem ocorrendo em diversos países, em especial nos países influenciados pela chamada Nova Administração Pública (*New Public Management – NPM*).

Michael Power (2009) em sua Teoria da Explosão da Auditoria demonstrou que nos países anglo-saxônicos ocorreu um aumento das estruturas burocráticas de controle devido às reformas da *New Public Management (NPM)*. Nesses países, a auditoria deixou de ser um instrumento de controle formal para atuar como instrumento de operacionalização de ideias de eficiência e eficácia das políticas públicas.

Segundo Power (2009), o aumento das práticas voltadas para a superação da orientação tradicional de controle baseado nos princípios da legalidade e formalismo para um controle orientado pelo princípio da eficiência está relacionado ao crescimento da demanda por maior *accountability* pelos provedores de serviços públicos, às restrições fiscais que acarretaram em redução do endividamento público, bem como uma maior preocupação com eficiência e qualidade dos serviços públicos.

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

Eles se reportam a um trecho do texto do autor inglês Radford, no qual ele afirma que o papel dos auditores vai além da realização de uma checagem retrospectiva da legalidade e uso apropriado dos recursos públicos, destacando seu papel na busca por economia, eficiência e efetividade na gestão pública (LOUREIRO et al., 2012).

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

1.2 OS CONTROLES DEMOCRÁTICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

No Brasil a burocracia desempenha um papel central no processo de tomada de decisão em políticas públicas, tendo em vista a concentração de poder no executivo e a determinadas características do sistema político brasileiro que condicionam a relação de controle entre políticos e burocratas.

Ao analisar o sistema político brasileiro, Palermo (2000) considera o caráter presidencialista e federalista do regime político, bem como a fragmentação do sistema partidário, elementos centrais nas regras do jogo institucional brasileiro que incidem sobre o desempenho governamental. O Autor entende que, no presidencialismo brasileiro, a Constituição Federal atribuiu muitos poderes legislativos ao presidente, o que gerou uma competição entre executivo e o legislativo na formulação das leis, sendo necessária interação entre os poderes para viabilizar a produção legislativa. Com isso, o poder do Presidente da República representa um mecanismo concentrador do modelo brasileiro.

Palermo (2000) cita dois aspectos que estabelecem uma compensação ao fragmentalismo do sistema político brasileiro. O primeiro seria o poder do Presidente da República em emitir medidas provisórias. O segundo, o chamado poder de agenda, ou seja, a competência privativa do Presidente da República para dar iniciativa de projetos de lei em determinadas matérias. Além disso, o federalismo centrífugo e a fragilidade partidária obrigam o chefe do executivo a montar uma estrutura ministerial heterogênea, dentro de uma coalisão que não garante o apoio do congresso nacional.

A fragilidade do sistema partidário brasileiro também é apontada pelos estudos realizados por Souza (1976). Segundo a Autora, essa fragilidade partidária remonta ao início da década de 1930, quando houve um processo de centralização autoritária, crescimento do aparato estatal e desvalorização ideológica da vida partidária no Brasil. Assim, no lugar do parlamento colocou-se um executivo forte com decisões técnicas, fazendo com que a técnica ocupasse o lugar da política.

Com isso, as mudanças político-institucionais ocorridas a partir do início da década de 1930 promoveram a criação de um aparato burocrático incapaz de ser controlado tanto pelo legislativo quanto pela sociedade civil. Esse aparato burocrático não foi instituído com fundamento no paradigma weberiano, mas sim na absorção e cooptação de grupos de interesses funcionais e regionais, mediante instituição das

interventorias e daspinhos nos Estados e dos órgãos de controle da economia durante a era Vargas (SOUZA, 1976).

Em relação à função exercida pelos partidos políticos, Souza (1976) explica que os partidos políticos, em geral, exercem duas grandes funções, uma função representativa e uma função governativa. Entretanto, para a Autora, os partidos políticos brasileiros limitaram-se a exercer apenas a função representativa. Assim, a função governativa acabou sendo realizada pela burocracia estatal que passou a praticar a função diretiva, perpetuando o esvaziamento dos partidos políticos. Esse fato se contradiz ao modelo normativo, segundo o qual a decisão política deve ser tomada por aqueles que têm representatividade, ou seja, que receberam uma delegação do povo para exercer sua soberania.

Nunes (1997) alerta que, frequentemente, os políticos são vistos como empecilho para o progresso, afirmação que contribuiu para justificar o processo de insulamento burocrático e centralização administrativa como tentativa de reduzir a influência dos partidos políticos no processo de formulação da política pública.

Sendo assim, no Brasil, a fragilidade do sistema político contribui para o fortalecimento do poder da burocracia estatal, inclusive fazendo com que essa burocracia seja controlada por outra burocracia.

Arantes et al. (2010) ressaltam que os controles democráticos sobre a Administração Pública no Brasil têm sido aprimorados a partir de iniciativas de outras burocracias que se desenvolveram em função de sua independência política e missão constitucional, sem necessariamente envolver a participação da sociedade.

Os Autores argumentam que, como a gestão das políticas públicas tem se tornado cada vez mais complexas e técnicas, o controle para ser capaz de questionar os atos de gestão passou a depender de um conhecimento técnico e especializado, detido por burocratas e não por políticos. Assim, os controles têm sido desempenhados por órgãos não eletivos como Tribunais de Contas, Ministério Público e Judiciário, substituindo os representantes eleitos e fazendo com que burocratas sejam controlados por burocratas e não por políticos, o que contraria o modelo weberiano clássico. (ARANTES et al., 2010).

Assim a própria Constituição Federal cuidou de criar instituições de controle democrático sobre a Administração Pública em diferentes níveis e esferas de poder.

No sistema jurídico brasileiro, o poder legislativo, integrado por representantes eleitos pelo povo detém a função primária de fiscalizar a execução dos recursos

públicos. A Constituição Federal, em consonância com o princípio da tripartição dos poderes, estabeleceu em seu artigo 70 que a atividade de fiscalização será exercida pelo congresso nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder.

A distinção básica entre controle interno e controle externo refere-se à sua posição em relação ao controlado. Assim, o controle interno é exercido por um órgão que integra o próprio poder, e o controle externo por um órgão que não integra o poder, mas que tem a missão constitucional de fiscalizar os demais.

Ressalta-se que, as atividades de controle interno e controle externo não são executadas totalmente separadas, mas sim, atuam em colaboração uma com a outra. Muitas das atividades de controle iniciam-se nos sistemas de controle interno e são concluídas no controle externo, a quem cabe julgar as contas dos administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, conforme disposto no Art. 71, inciso II da Constituição Federal de 1988.

A atividade de apoio ao controle externo ocorre quando da elaboração dos processos de prestação de contas anuais que os órgãos e entidades da Administração Federal devem submeter anualmente ao Tribunal de Contas da União. Nessas atividades, os órgãos do sistema de controle interno recebem inicialmente os processos de prestação de contas, realizam atividades de auditorias, elaboram relatórios e emitem o certificado de regularidade ou irregularidade que servirá de base para o julgamento das contas pelo Tribunal de Contas da União.

No Poder Executivo Federal, o sistema de controle interno tem como órgão central a Controladoria Geral da União – CGU. A CGU tem como competência comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e 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. A Controladoria Geral da União faz parte de um conjunto de instituições responsáveis por exercer o controle político da burocracia.

Olivieri (2010) ressalta que o cumprimento da missão institucional do órgão de controle interno depende da atuação de outros órgãos de controle da burocracia:

[...] o controle interno não pode ser analisado isoladamente das demais instituições e processos de responsabilização dos dirigentes públicos, nem das instituições político-partidárias; e a caracterização mais precisa do

controle interno como controle político da burocracia depende de sua avaliação em conjunto com as outras formas de controle da burocracia. (OLIVIERI, 2010, p. 178).

Olivieri (2010) alerta para o fato de que, apesar de a atividade de controle interno ou monitoramento ser uma atividade pautada em critérios técnicos e burocráticos, ela pode ser utilizada pelos agentes políticos para alinhar a burocracia às políticas e aos programas definidos politicamente, na medida em que os relatórios possam ser utilizados pelos ministros e pelo Presidente da República para certificar-se de que a burocracia está agindo de acordo com o definido pelo governo em seu projeto político.

Noutro trecho, Olivieri destaca que o controle interno é “um instrumento que os políticos têm para saber se a burocracia está agindo no sentido definido por eles, que são os agentes legítimos de tomada de decisão governamental” (OLIVIERI, 2010, p. 151).

Em relação ao controle parlamentar sobre o Poder Executivo no Brasil, Arantes et al. (2010) consideram tratar-se de um controle sobre os membros políticos do Executivo e não sobre a atuação da burocracia estatal, frequentemente motivada por competição partidária. Segundo eles, os controles internos do Poder Executivo é que têm funcionado como “verdadeiros instrumentos de escrutínio do funcionamento da Administração Pública” (ARANTES et al., 2010, p. 122).

Com o recente processo de judicialização das políticas públicas, o Poder Judiciário e o Ministério Público ampliaram sua atuação no controle dos atos do Poder Executivo exercendo um controle democrático sobre a burocracia para garantir direitos previstas na Constituição Federal.

O Superior Tribunal Federal tem proferido diversas decisões no sentido de garantir direitos referentes às políticas públicas previstas no texto constitucional e não implementadas pelo Poder Executivo. O Ministério Público, mediante inquérito civil público e termos de ajustamento de conduta, tem atuado na implementação de políticas públicas pelo Executivo. Além disso, Judiciário e o Ministério Público, em conjunto com a Polícia Federal e a Controladoria Geral da União têm atuado no combate a crimes de corrupção e à improbidade administrativa, exercendo um controle sobre a conduta dos agentes públicos.

2 MARCOS HISTÓRICOS DO SISTEMA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL

2.1 A INSTITUIÇÃO DO CONTROLE CONTÁBIL

Os estudos que analisam a evolução histórica das instituições de controle no Brasil mencionam a criação do erário régio em 1808 como o primeiro órgão de controle das finanças públicas. Esses estudos mostram como inicialmente os órgãos de controle estavam voltados estritamente para um controle contábil, sem nenhuma preocupação com a questão da eficácia, eficiência e resultado das políticas públicas. Isso, em parte, explica a tendência do controle contábil de prevalecer sobre outras formas de controle (SILVA, 1999; CASTRO, 2009; GARCIA, 2011; BALBE, 2013).

Com a criação do Tribunal do Thesouro Nacional, em 1831, houve uma divisão de tarefas entre o Executivo e o Legislativo no controle da administração e das finanças. Entretanto, conforme ressalta Silva (2004), nesse período o controle tinha sua atuação restrita ao exame e à validação dos aspectos da legalidade e da formalidade. Os órgãos contábeis estavam mais preocupados em atender aos órgãos de fiscalização externa do que com a avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos. A criação da Contadoria Geral da União em 1921 foi uma medida voltada para a implantação de técnicas de contabilidade e controle dos atos de gestão para demonstrar aos credores internacionais que o Brasil tinha uma contabilidade eficiente capaz de retratar a situação financeira, econômica e patrimonial do país. (BALBE, 2013, p. 103)

Na década de 30, no início do Governo de Vargas, o Tribunal de Contas da União foi proibido de examinar a utilidade, conveniência ou oportunidade das despesas efetuadas (SILVA, 1999). Nesse período a tendência formalista do controle interno foi reforçada, restringindo-se aos aspectos da conformidade contábil.

Com a Constituição Federal de 1946, o Tribunal de Contas da União passou a responsabilizar-se pelo controle prévio dos atos de gestão, subordinando ao exame e aprovação do TCU diversos atos de gestão, como contratações e pagamentos (CASTRO, 2009).

2.2 PRIMEIRAS INICIATIVAS DE IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE ADMINISTRATIVO

Na década de 1960, foram realizadas reformas na Administração Pública brasileira que buscavam a adoção de um modelo de gestão mais eficiente e tinha como objeto implantar um modelo de gestão voltado para resultados. Pode-se afirmar que, nesse período, foram adotadas as primeiras medidas para agregar ao controle contábil um controle administrativo, buscando promover uma mudança de enfoque das atividades dos órgãos de controle interno no Brasil.

Essas reformas tiveram impacto na área do controle interno, em especial devido à publicação da Lei nº 4.320 em 17 de março de 1964, que mencionou, pela primeira vez, os termos “controle externo” e “controle interno” no ordenamento jurídico brasileiro. Esse diploma legal criou o controle interno no Poder Executivo e extinguiu o controle prévio dos atos do Poder Executivo pelo Tribunal de Contas da União que se encontrava sobrecarregado com o excesso de atividades.

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

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

Pode-se afirmar que, com a Lei 4.320/64, inicia-se uma tentativa de agregar ao controle interno a função de controle administrativo, passando a preocupar-se com a eficiência e os resultados dos programas governamentais.

Contudo, Garcia (2011) relata uma falta de interesse por parte dos gestores federais em utilizar as informações do sistema de auditoria como apoio à gestão. Assim, por não ter os gestores federais como clientes principais, o sistema de auditoria acabou tornando o apoio ao controle externo sua função principal.

Outro importante instrumento legal publicado na época foi o Decreto-Lei nº 200/67, que estabeleceu o controle como um dos princípios que deveriam ser observados pela Administração Pública. Em seu artigo 14, o Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que o trabalho administrativo deveria ser racionalizado mediante simplificação de processos e suspensão de controles que se evidenciassem como puramente formais, ou cujo custo fosse superior ao risco. Esse dispositivo trazia uma visão de que os controles não devem ser puramente formais e que se deve analisar uma relação custo-benefício para a implantação de controles.

A reforma administrativa de 1967 teve como diretriz a implantação de um modelo de administração sistêmica. Dentre as medidas implementadas, destaca-se a implantação do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria que tinha como unidades setoriais as Inspetorias Gerais de Finanças em cada Ministério e como órgão central a Inspetoria Geral de Finanças do Ministério da Fazenda. Sendo assim, o Ministério da Fazenda tornou-se o órgão responsável pela fixação de normas gerais de contabilidade e auditoria, e responsável por exercer a supervisão técnica e fiscalização sobre as unidades de administração financeira, contabilidade e auditoria dos demais ministérios.

Apesar de a reforma da década de 1960 propagar um modelo de gestão voltado para o controle de resultados e para a eficiência da gestão, não foram estabelecidas medidas concretas para se criar um sistema de controle interno voltado para o controle dos resultados da Administração Pública. Ainda que a Lei 4.320/64 tenha atribuído ao controle interno a função de exercer controle sobre o cumprimento do programa de trabalho, a preocupação central do sistema de controle interno continuou a ser o controle contábil sobre os recursos públicos, fundado na verificação da legalidade e conformidade dos atos administrativos.

2.3 AS MUDANÇAS CONSTITUCIONAIS E ORGANIZACIONAIS DA DÉCADA DE 1980

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

A STN tornou-se o órgão central de dois sistemas administrativos: do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e do Sistema de Programação Financeira. Essas mudanças viabilizaram a implantação do SIAFI e da Conta Única do Tesouro Nacional, representando um avanço no controle das finanças públicas.

A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central de controle interno, teve um importante papel no acompanhamento das propostas de mudança constitucional. Durante as discussões do papel do sistema de controle interno na Assembleia Constituinte, a ideia de se instituir um controle interno voltado para o apoio à gestão e para a avaliação dos programas de governo foi reforçada, conforme verificado no trecho do discurso do Secretário do Tesouro Nacional Andrea Sandro Calabi:

O fato é que o controle, muitas vezes, se além a sua mera formalidade, também jurídica. Há qualquer quantidade de empecilhos. Há uma compra errada de clipes, mas passam elefantes pela frente desse sistema de controle. Portanto, devemos aprimorar esse sistema de controle, cujo órgão central é a Secretaria do Tesouro Nacional, que está vivamente empenhada nesse aprimoramento, com vistas a perceber não apenas a validade jurídico-legal, a propriedade da execução financeira de um contrato desses, mas também a orientar, no sentido de reverter a execução para os objetivos previamente definidos nos planos de Governo e nos orçamentos. É comum que um plano defina determinada área de atuação, programas, atividades. O orçamento banca, o Congresso aprova o orçamento, mas o controle de fato, o acompanhamento para checar se aquela atividade foi feita ou não, isso é muito precário. (BRASIL, 1994, p. 31)

Sendo assim, nas discussões da Assembleia Constituinte houve a intensão de se reforçar o papel do sistema de controle interno na sua função de avaliação dos programas de Governo, mudando a noção de que o sistema de controle interno seria uma mera atividade de apoio ao controle externo.

Castro (2009) atenta para o fato de ter havido inclusive um reposicionamento nos incisos que descrevem a finalidade do sistema de controle interno em relação à Constituição de 1967: “Os artigos que tratam do controle interno foram direcionados para o acompanhamento dos programas de governo e da gestão dos administradores e, por último, como apoio ao controle externo” (CASTRO, 2009, p. 115).

Com isso, a Constituição Federal de 1988 reforçou o papel do controle interno na verificação da eficácia e eficiência da ação governamental, deixando em segundo plano sua função de apoio ao controle externo.

Entretanto, no período que se seguiu a promulgação da Constituição Federal, houve um retrocesso da função gerencial do controle. A crise de corrupção do Governo Fernando Collor e o esquema de corrupção na comissão de orçamento do congresso apontaram a necessidade de criação de mecanismos de controle interno capaz de coibir irregularidades na gestão dos recursos públicos. Esse clima contribuiu para que o sistema de controle interno dirigisse suas atividades para o combate à corrupção, ficando a questão do apoio à melhoria da gestão em segundo plano.

2.4 A CRIAÇÃO DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE

Em 1994, foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC) com a atribuição de realizar atividades de auditoria, fiscalização e avaliação da gestão. Com essa medida, ocorreu a separação entre as atividades de administração financeira e contábil das atividades de controle.

A SFC foi estruturada com duas secretarias adjuntas: uma para assuntos de auditoria e outra para assuntos de fiscalização. A criação da área de fiscalização tinha como função implementar as atividades de avaliação dos programas de governo, previstas no art. 74 da Constituição Federal. Garcia (2011) relata as dificuldades encontradas na implantação dessa área, pois os servidores não sabiam como iriam realizar essas atividades. Segundo a Autora, nesse período ocorreu uma redefinição dos métodos de trabalho para atender à finalidade constitucional de avaliação da execução dos programas governamentais, aliando-a a necessidade de assessorar os gestores federais. Após muitas discussões entre as áreas de auditoria e fiscalização, que tinham concepções diferentes de controle, foi definida uma nova metodologia de trabalho:

A nova metodologia concebeu a União como unidade produtiva a ser controlada, cujo objeto é o OGU (Orçamento Geral da União). Neste, a cada ação governamental correspondem recursos, metas e órgãos gestores responsáveis. Ao controle, compete fiscalizar como essas ações estão sendo planejadas e executadas, estabelecendo pontos críticos que podem colocar em risco a obtenção dos produtos e definir estratégias de exames para verificar se os responsáveis, em cada ponto da cadeia produtiva, estão ou não cumprindo

o que está programado, tanto no aspecto legal e formal, quanto em termos material ou de mérito. (GARCIA, 2011, p. 153)

Castro (2009) afirma que essa separação entre auditoria e fiscalização decorreu da necessidade de mudança de foco nas atividades que deveriam focar em resultados. Assim, a auditoria seria responsável pela avaliação da gestão e a fiscalização pelo acompanhamento das ações como subsídio aos gestores e às auditorias. O Autor cita como exemplo dessa mudança, o fato de o governo ter substituído a fiscalização dos processos burocráticos realizados nas entidades de ensino pelo Provão realizado pelos alunos, como forma de avaliar a qualidade do ensino oferecido pelas instituições.

Mesmo com a criação de uma secretaria para supervisionar as atividades de controle interno, as unidades setoriais sentiam-se limitadas em suas ações pelo fato de pertencerem à estrutura física dos ministérios. A SFC também tinha dificuldade de exercer uma coordenação mais efetiva e de implantar suas diretrizes no sistema. Em 24 de setembro de 1999, a Medida Provisória 1.893-70 extinguiu as unidades setoriais (Cisets), e os servidores foram transferidos para a SFC passando a realizar suas atividades num prédio próprio. Para fazer a ligação entre os ministérios e a SFC foram criados os cargos de Assessor Especial de Controle Interno nos Ministérios. Olivieri (2010) destaca a importância dessas reformas organizacionais:

As reformas organizacionais e legais (entre as quais se destacam a criação da SFC, a descentralização territorial das estruturas de controle e a extinção das Cisets) significaram a refundação do sistema de controle interno no sentido de construir a capacidade de avaliar a gestão das políticas públicas em função de seus resultados (OLIVIERI, 2010, p. 151).

A criação da SFC representou a busca de um enfoque mais gerencial para a atividade de controle interno, conforme mencionado por Castro (2009):

[...] a SFC consolidou o enfoque constitucional, avaliativo de seu trabalho, voltando-se para a avaliação da execução das ações integrantes dos programas de governo e da gestão dos administradores públicos federais, com caráter preventivo, orientativo ou corretivo, conforme a circunstância. (CASTRO, 2009)

Segundo Castro (2009), as mudanças ocorridas nesse período resultaram num aumento do número de ações de fiscalização realizadas pela SFC no período de 1995 a 2001, passando de 3.365 para 16.828 ações de fiscalização. O Autor afirma que esse crescimento das atividades de fiscalização em conjunto com a realização de um trabalho preventivo resultou numa diminuição do número de gestores com suas contas certificadas com ressalva, passando de 55 para 48% das contas certificadas, e também das contas certificadas como irregulares, passando de 12% para 2%, tomado como série histórica o período de 1995 a 2001. O Autor, no entanto, faz a ressalva de que essa diminuição de certificações irregulares a partir de 2001, do mesmo modo resultou na mudança de critério de classificação de irregularidades, devido ao fato de a Lei n. 10.180/2001 ter determinado que os gestores que tivessem suas contas julgadas como irregulares seriam demitidos e ficariam proibidos de ocupar cargos na Administração Pública nos cinco anos seguintes (CASTRO, 2009).

2.5 REFLEXOS DA REFORMA GERENCIAL NO CONTROLE INTERNO

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

A principal diferença entre esses dois modelos consiste no fato de a Administração Gerencial propor que os mecanismos de controle sejam focados no atingimento dos resultados e não nos procedimentos. A proposta de mudança de foco do controle de procedimentos para controle de resultados promoveu uma importante discussão da necessidade de mudança da cultura de controle na Administração Pública Brasileira. Contudo, Olivieri (2008) ressalta que, a preocupação com os controles sobre a burocracia presente na reforma de 1995, “não implicou uma preocupação com o sistema de controle interno, considerado pelos reformadores como um sistema retrógrado, baseado no controle da legalidade e da formalidade” (OLIVIERI, 2008, p. 118).

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

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

Segundo ela, essas mudanças partiram da concepção de um sistema de controle interno que tem como função primordial o monitoramento das políticas públicas. (OLIVIERI, 2010).

Em suma, pode-se afirmar que o paradigma do controle de resultados defendido pela reforma gerencial de 1995 está relacionado à necessidade de fortalecimento das atividades de controle interno administrativo e corrobora para enfatizar o papel que o controle interno deve exercer no monitoramento das políticas públicas e aprimoramento da gestão.

2.6 REFLEXOS DAS REFORMAS ORÇAMENTÁRIAS NO CONTROLE INTERNO

Na medida em que o controle interno administrativo é compreendido como sendo a atividade que visa verificar se os resultados dos programas governamentais estão sendo atingidos conforme o planejado, o estreitamento entre as atividades de planejamento e as atividades de controle torna-se crucial para garantir o sucesso do controle administrativo.

A partir de 2000, o governo federal realizou algumas mudanças no sistema de planejamento que tiveram impacto no sistema de controle interno. Essas mudanças tinham como objetivo adequar as atividades do controle interno às novas concepções e modelos de gestão pública, buscando a instituição de um instrumento efetivo de avaliação e fiscalização do gasto público que contribuísse para a efetividade das políticas públicas.

Olivieri (2008) considera que, ainda que de forma não intencional, as reformas no sistema de planejamento contribuíram para a melhoria das atividades do sistema de controle interno com a recuperação da centralidade da categoria programa no processo de elaboração orçamentária. A Autora afirma ainda que, “as mudanças no PPA reforçaram uma faceta importantíssima da reforma do controle interno: a consolidação de uma metodologia de avaliação da execução dos programas de governo” (OLIVIERI,

2008, p. 121). Ao analisar as reformas promovidas nos processos de planejamento e orçamento, Olivieri (2008) concluiu que a imposição de sistemas de informação que organizaram a gestão financeira e orçamentária, por meio da categoria “programa”, reforçou a implementação de uma nova metodologia de auditoria. Essa metodologia foi baseada na avaliação da execução dos programas orçamentários, a partir da adoção de uma uniformidade mínima da execução orçamentária, o que gerou um impacto positivo na reforma do controle interno (OLIVIERI, 2008).

A reforma orçamentária do Plano 2000-2003 teve como objetivo orientar a ação do Estado para resultados, conforme destaca Cavalcante (2007):

As três funções básicas do processo orçamentário são: planejamento, gerência e controle. Com o PPA 200-2003, procurou-se reavaliar essas funções e, seguindo a abordagem gerencial, promover equilíbrio entre elas, além de consolidar a visão de um orçamento moderno com o foco nos resultados. (CAVALCANTE, 2007, p. 135).

Assim, os programas foram desenhados para constituir uma unidade de elo entre plano, orçamento e gestão, consubstanciando-se como figura central do PPA 2000-2003. Santos (2011) destaca como a noção de uma gestão pública para resultados estava presente no novo modelo, pois esses programas foram construídos a partir da identificação de problemas e oportunidades na sociedade e continham objetivos e indicadores utilizados na avaliação dos resultados:

Essa construção tinha como premissas a orientação da Administração Pública para resultados, a integração com o orçamento, a transparência da ação governamental e a responsabilização dos gestores públicos pelo alcance das metas, ou seja, uma tentativa de implantar uma gestão voltada para resultados – todas premissas válidas para qualquer exercício de planejamento. (SANTOS, 2011, p. 315)

Outro importante instrumento de fortalecimento do sistema de controle interno foi a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, que delegou ao sistema de controle interno de cada um dos poderes a fiscalização do cumprimento das normas estabelecidos na lei, além de tornar obrigatória a aposição de assinatura da autoridade responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal.

Sendo assim, as mudanças ocorridas no modelo de planejamento a partir de 2000, foram fortemente influenciadas pelas teorias da Nova Administração Pública e do Plano Diretor da Reforma do Estado.

2.7 A CRIAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

Embora a criação de uma secretaria exclusiva para gerenciar as atividades de controle interno, representada pela Secretaria Federal de Controle (SFC), tenha contribuído para conceber mais autonomia às atividades de controle, o fato de ela integrar a estrutura do Ministério da Fazenda ainda denotava uma ingerência de um ministério sobre o outro. Por se constituir num órgão de auditoria interna, a SFC deveria ser vinculada ao dirigente máximo do Poder Executivo, em atendimento às boas práticas da Auditoria Interna.

Em 2001, o TCU realizou uma auditoria operacional na SFC e recomendou que a Casa Civil realizasse estudos técnicos para reposicionar a SFC na estrutura do Poder Executivo, de modo a lhe dar mais autonomia e independência funcional. No ano seguinte, foi publicado o Decreto n. 4.113/2002 que transferiu a Secretaria Federal de Controle (SFC) para a Casa Civil da Presidência da República. Dois meses depois, o Decreto n. 4.177, de 28 de março de 2002, transferiu a SFC para a Corregedoria Geral da União.

A Corregedoria Geral da União havia sido criada para combater a fraude e a corrupção, e promover a defesa do patrimônio público. A transferência do órgão central do sistema de controle interno para um órgão de correição demonstra a intensão na época em focalizar as atividades de controle interno na verificação de irregularidades da gestão e no combate à corrupção.

Em 08 de maio de 2002, a MP n. 37/2002 transformou a Corregedoria Geral da União em Controladoria Geral da União que, em 23 de setembro de 2002, com a publicação da Lei nº 10.539, voltou a denominar-se Corregedoria Geral da União.

Em 2003, a Corregedoria Geral da União voltou a chamar-se Controladoria Geral da União. Com a publicação da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e as atividades de controle interno, de correição e de ouvidoria, passaram a integrar a estrutura de um mesmo órgão.

A criação da Controladoria Geral da União representou um fortalecimento da função de controle de irregularidades e combate à corrupção na Administração Pública

Federal. Castro (2009) considera que apesar da alteração da denominação de Corregedoria para Controladoria, o órgão concentrou-se mais em atividades de combate à corrupção, mudando o foco de órgão voltado para apoio à gestão, conforme havia sendo trabalhado no âmbito da Secretaria Federal de Controle:

Desde 1994, com a criação da Secretaria Federal de Controle Interno, até 2001 com a aprovação da Lei n. 10.180 o Sistema de Controle Interno estava se organizando na linha do art. 74 da Constituição Federal, como se fosse uma auditoria interna do governo, cuidando da melhoria da gestão governamental como proteção do gestor e suporte ao controle externo e integrando-se ao ciclo de gestão: Planejamento e Orçamento; Finanças; Contabilidade e Auditoria. Em 2002, o controle mudou seu foco para a correição quando ficou subordinado à Corregedoria. A partir de 2003, embora, com o nome de Controladoria, o foco passou a ser combate à corrupção. (CASTRO, 2009, p. 155)

A CGU constituiu-se a partir da reunião de várias atividades, antes coordenadas por outros órgãos, fazendo com que ela se tornasse órgão central de três sistemas federais. Na sua estrutura foi incorporada a Secretaria Federal de Controle, órgão central do Sistema de Controle Interno, a Corregedoria Geral da União, órgão central do Sistema de Correição e a Ouvidoria Geral da União, órgão central do sistema de Ouvidorias, antes integrante da estrutura do Ministério da Justiça.

Em 2006, foi criada na estrutura da CGU a Secretaria da Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas para desenvolver mecanismos de prevenção da corrupção. A Controladoria Geral da União passou a desenvolver atividades voltadas para o fortalecimento do controle social, realizando eventos para incentivar a sociedade civil a atuar no controle das políticas públicas e, também, para o fortalecimento da gestão com a realização de treinamentos para servidores e gestores.

Loureiro et al. (2012, p. 2) ressaltam que, a estruturação da CGU é múltipla e inovadora por constituir num “órgão burocrático estimulando o controle da sociedade sobre o próprio Estado”. Segundo esses autores, “institucionalmente, é a primeira vez que uma agência estatal de controle busca uma articulação tão forte com a sociedade para legitimar a agenda de promoção da transparência e do combate à corrupção”.

A reunião de múltiplas atividades num mesmo órgão tem causado diferentes interpretações acerca da sua missão institucional. Nesse sentido, a Controladoria Geral

da União tem como desafio conciliar atividades que aparentemente podem parecer conflitantes, mas que na verdade são complementares. O próprio órgão convive com diferentes perfis de servidores que têm concepções diferentes acerca do papel da instituição. Mas essa dicotomia está intrinsecamente ligada à definição de controle interno, conforme será analisado no capítulo quatro.

3 AVANÇOS E APRIMORAMENTO DA ATUAÇÃO DA CGU

A atuação da CGU tem se dado especialmente em duas vertentes, como órgão de combate à corrupção e como órgão integrante do ciclo de gestão que atua no aprimoramento das políticas públicas. Como órgão de combate à corrupção, a CGU tem atuado em conjunto com outros órgãos, como a Polícia Federal e o Ministério Público em operações especiais. Como órgão de monitoramento de políticas públicas, a CGU tem participado da realização de auditorias nos programas governamentais e no desenvolvimento de atividades de capacitação dos gestores federais.

Ocorre que a distinção entre essas duas atuações não é muito clara. Como exemplo, pode-se citar o programa de fiscalização de municípios por sorteio que, apesar de ser um programa inserido na atividade de Avaliação da Execução dos Programas Governamentais, frequentemente é identificado pela população, pela imprensa e mesmo pelos servidores da CGU, como uma atividade de combate à corrupção. Essa sensação é frequentemente percebida pelos auditores quando chegam aos municípios, onde ocorre geralmente uma grande mobilização por parte da imprensa local e dos partidos da oposição, que veem na fiscalização uma oportunidade de se apurar casos de corrupção praticados pelos gestores municipais. Sendo assim, a fiscalização de municípios por sorteio constitui exemplo de uma atividade desenvolvida no âmbito da competência constitucional do controle interno de avaliar os programas governamentais, mas que é visto como uma atividade de combate à corrupção.

3.1 ATUAÇÃO COMO ÓRGÃO DE MONITORAMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E APRIMORAMENTO DA GESTÃO

A atuação da CGU no monitoramento das políticas públicas e aprimoramento da gestão têm como fundamento cumprir o papel constitucional do sistema de controle interno, previsto no art. 74 da Carta Magna de realizar uma avaliação dos programas governamentais. Essa atividade é realizada mediante a Avaliação da Execução dos Programas Governamentais (AEPG).

3.1.1 Avaliação da Execução dos Programas Governamentais (AEPG)

A Avaliação da Execução dos Programas Governamentais (AEPG) foi criada para atender a função constitucional do sistema de controle interno, prevista no art. 74 da CF/88 de avaliar a execução dos programas de governo e de avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da Administração Federal. Ela segue uma tendência internacional dos órgãos de auditoria atuarem na avaliação da qualidade das políticas públicas. Essa atividade recebe em outros países outros nomes, como: auditoria de desempenho, auditoria operacional ou *value for money*.

A AEPG diferencia-se da auditoria de conformidade por ter como diretriz principal a obtenção de um diagnóstico sobre eficácia, eficiência, economicidade e efetividade das políticas públicas. Seu objetivo consiste em realizar uma avaliação formal e sistematizada em critérios explícitos e coleta de evidências, buscando verificar se o programa está sendo executado conforme desenhado e se há problemas no processo de implementação.

Tendo em vista o grande número de programas que são desenvolvidos pelo governo federal e a falta de estrutura e de pessoal para realizar tal atividade, a CGU desenvolveu uma metodologia para priorizar os programas que serão objeto de avaliação, mediante a utilização de uma matriz de risco. Essa metodologia envolve cinco etapas: tomada de decisão, planejamento, execução, monitoramento e avaliação. (BRASIL, 2015, p. 29)

A etapa de tomada de decisão consiste no levantamento do plano plurianual de todas as políticas públicas que serão implementadas em cada ministério, resultando em uma hierarquização dos objetivos e das áreas de negócios. Essa hierarquização é realizada anualmente e busca estabelecer uma graduação que define a importância dos objetivos e focos de atuação das auditorias, levando em consideração a capacidade operacional do órgão de controle.

Nesse processo, os objetivos definidos no PPA e as áreas de negócios são classificados em A (essenciais), B (relevantes) ou C (coadjuvantes). Após a fase de tomada de decisão em que são escolhidas as políticas que serão objeto de avaliação, a CGU inicia a fase de planejamento. Nessa fase é elaborado um relatório de situação em que é realizado um amplo levantamento de informações sobre a ação que será avaliada, contemplando sua estrutura de funcionamento, normativos, mecanismos de

planejamento, gerenciamento e controle, além de um histórico do desempenho e das avaliações já realizadas.

Após o relatório de situação, a equipe elabora um pré-projeto que é submetido à direção da Secretaria Federal de Controle contendo as questões estratégicas que pretendem ser respondidas pela ação de controle, envolvendo a avaliação da demanda, desenho, processo, impacto e eficiência. Essas questões são discutidas com o gestor federal responsável pela ação objeto do controle ainda na fase de planejamento. Esse envolvimento com o gestor desde a fase do planejamento é importante para se verificar se os pontos críticos que representam riscos ao atingimento dos objetivos das políticas estão adequadamente contemplados na estratégia de controle. Os pontos críticos, quando representam fragilidades no processo de implementação da ação de governo, podem gerar impacto negativo comprometendo a finalidade da política e, por isso, precisam ser corretamente identificados na fase de planejamento da ação de controle. (BRASIL, 2015, p. 43)

Após a ratificação das questões estratégicas com o gestor, é elaborado o Plano Estratégico, no qual são identificados os pontos críticos da ação de controle, e são definidos os dados da ação de controle e a necessidade de utilização de método estatístico para avaliar a execução do programa. O plano estratégico é detalhado num plano operacional que orienta a elaboração dos procedimentos de controle que são um conjunto de verificações para testar as hipóteses formuladas, visando obter evidências para responder às questões propostas do pré-projeto e ratificadas no plano estratégico.

A maior parte das ações de controle é executada por servidores que não participaram da elaboração da estratégia. Com isso, os procedimentos viabilizam a descentralização para outras unidades da CGU que não participam da fase de planejamento. (BRASIL, 2015, p. 46) Além disso, os procedimentos promovem uma padronização das atividades, garantindo que diferentes equipes executem o mesmo escopo planejado, utilizando as mesmas técnicas de controle. Essa padronização é também viabilizada pelos questionários que fazem parte dos procedimentos. Eles permitem a consolidação de informações que subsidiam as respostas às questões estratégicas ratificadas no plano estratégico e viabilizam a realização de inferências estatísticas.

Após essas fases, as Coordenações Gerais de Auditoria elaboram os Pedidos de Ação de controle que são enviadas para as unidades regionais da CGU e demais unidades executoras, e as respectivas ordens de serviços para execução dos trabalhos.

A Avaliação da Execução dos Programas Governamentais é realizada mediante exames *in loco* que buscam coletar evidências e informações que irão subsidiar a avaliação da política.

Os trabalhos do AEPG são registrados nos relatórios de avaliação. Após a conclusão dos relatórios e da respectiva homologação pelas Coordenações Gerais de Auditoria, inicia-se o processo de monitoramento. No monitoramento ocorre a elaboração semestral do Relatório de Acompanhamento da Execução de Programa de Governo (Rac), que traz uma avaliação formal obtida a partir de questões estratégicas discutidas no decorrer do trabalho.

Antes da conclusão desses relatórios são realizadas as reuniões de busca conjunta de soluções com o gestor federal responsável pela política pública em avaliação. Nessa reunião são discutidas as alternativas de solução dos problemas identificados e a viabilidade das recomendações propostas pelo controle interno. Nessa reunião é também realizado um balanço das providências adotadas pelo gestor no período para implementar recomendações proferidas em relatórios anteriores.

Na última etapa da AEPG ocorre a avaliação que consiste na elaboração e divulgação do Relatório de Avaliação da Execução do Programa de Governo (Rav). Esse relatório é elaborado com base no último Relatório de Acompanhamento (Rac), e é enviado ao gestor federal apresentando as providências já adotadas para atendimento das recomendações acordadas na reunião de busca conjunta de soluções.

A execução da AEPG é realizada mediante roteirização, programa de fiscalização a partir de sorteios públicos ou pelo programa de fiscalização de entes federativos.

3.1.1.1 Roteirização

A roteirização é uma estratégia de otimização dos deslocamentos realizados dentro de um mesmo Estado e tem como objetivo fazer com que todo o seu espaço territorial seja coberto por ações de controle. Isso contribui para aumentar a sensação de presença da CGU em todas as regiões, gerando um efeito disseminador nos municípios vizinhos, aumentando a expectativa de que provavelmente eles serão fiscalizados num determinado momento.

3.1.1.2 Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos

A outra forma de execução da AEPG ocorre mediante o programa de fiscalização a partir de sorteios públicos, que avalia a execução dos programas governamentais cujos recursos são descentralizados para os municípios brasileiros com a população de até 100 mil habitantes. A seleção dos municípios é realizada pela Caixa Econômica Federal utilizando a mesma metodologia utilizada nos sorteios da loteria. O escopo das fiscalizações envolve a verificação dos recursos federais aplicados pelos órgãos da administração federal de forma direta ou mediante convênios com as prefeituras ou outras entidades.

Além de realizarem ações de controle, as equipes de fiscalização estabelecem contato direto com a população local diretamente, por meio de conselhos municipais e comunitários e por organizações da sociedade civil. Os auditores realizam análise documental mediante a verificação de processos e documentos disponibilizados pelas prefeituras, pelos bancos operadores dos programas federais e outras entidades que atuem no município. Os servidores da CGU também realizam entrevistas com gestores e beneficiários de programas sociais, inspeções físicas de obras públicas concluídas ou em execução, verificação de bens e equipamentos adquiridos com recursos federais, colhem provas fotográficas e realizam medições.

Entre 2003 e 2014, o Programa de Fiscalização a partir de Sorteio fiscalizou 2.204 municípios, o que representa 39% do total de municípios brasileiros, envolvendo cerca de R\$ 21 bilhões. Os resultados das fiscalizações são apresentados em relatórios, contendo recomendações para os ministérios implementarem.

O Programa de Sorteio representou uma inovação na atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo, contribuindo para dar visibilidade à CGU, incentivar o controle social nos municípios e ampliar a interação da CGU com outros órgãos de controle, como o Ministério Público e a Polícia Federal.

3.1.1.3 Programa de Fiscalização em Entes Federativos.

Após quarenta edições do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios de Municípios, a CGU sentiu a necessidade de criação de uma nova metodologia de seleção dos municípios que seriam fiscalizados. Em 10 de agosto de 2015, foi lançado o

Programa de Fiscalização em Entes Federativos que seleciona os municípios a serem fiscalizados mediante análise de indicadores de uma matriz de vulnerabilidades.

A metodologia adotada atribui notas aos entes federativos com base em 12 indicadores, agrupados em quatro dimensões: desenvolvimento econômico-social, materialidade, transparência e controle. Cada indicador recebe uma pontuação entre um e quatro, significando nível baixo ou muito alto.

Com o uso da matriz de vulnerabilidade a CGU pretende realizar uma identificação mais precisa dos problemas e das oportunidades de melhoria na utilização dos recursos federais executados por Estados e municípios. Ao contrário do Sorteio, essa nova metodologia não faz distinção entre o tamanho dos entes, possibilitando a fiscalização em municípios com população maior que 100 mil habitantes.

O Programa de Fiscalização em Entes Federativos representa um aprimoramento do planejamento das ações de controle da CGU, pois leva em consideração a identificação dos riscos que impactam o atingimento dos objetivos fixados para os programas governamentais com base em dados levantados nos sistemas governamentais e em informações produzidas pela CGU.

3.1.2 Orientação e capacitação dos gestores públicos federais

No exercício de sua função de órgão de controle interno, a CGU verificou que muitas das falhas encontradas nos programas governamentais estavam relacionadas a interpretações inadequadas da legislação e à falta de capacidade técnica dos operadores dos programas. Por isso, a CGU deveria atuar também na capacitação dos gestores e não apenas no exercício de atividades fiscalizatórias. A orientação e capacitação aos gestores públicos federais é realizada pelo Programa Capacita que tem o intuito de fortalecer o controle preventivo, valorizar as iniciativas de interação com os gestores federais e promover a melhoria da gestão de recursos públicos. Para a identificação de necessidades de orientação e capacitação, a CGU realiza levantamentos junto aos demais órgãos e entidades federais, e realiza atividades de capacitação envolvendo cursos presenciais e a distância, seminários, palestras e oficinas. Nesses eventos são trabalhados temas relacionados a políticas públicas, programas e ações do governo federal e gestão pública.

Outra forma de orientação ocorre mediante a edição de publicações de cartilhas relacionadas a temas importantes na gestão de recursos públicos, tais como, licitações e contratos, sistema de registro de preços e diárias e passagens. Além disso, a CGU publica cartilhas com entendimentos sobre temas importantes como a gestão de recursos pelo Sistema S, contratação de consultorias, implantação de unidades de ouvidoria e gestão de recursos públicos.

3.1.3 Atuação da CGU no fortalecimento da gestão pública dos estados e municípios

Na realização das atividades de auditoria e fiscalização a CGU percebeu que muitas falhas estavam relacionadas à falta de qualificação técnica e profissional dos gestores locais. Por isso, o órgão deveria não apenas atuar mediante atividades fiscalizatórias, mas também capacitar os gestores, evitando que falhas técnicas fossem apontadas em relatórios. O Programa de Fortalecimento da Gestão Pública foi criado com o intuito de contribuir para a boa e regular aplicação dos recursos públicos por Estados e municípios. O Programa oferece cursos à distância para servidores estaduais e municipais em parceria com a Escola Nacional de Administração Pública e o Tribunal de Contas da União.

3.2 ATUAÇÃO DA CGU NO COMBATE E PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO

Desde sua criação, a CGU tem ampliado sua atuação como órgão investigativo e de combate à corrupção. Muitas das operações especiais que foram desencadeadas em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público são frutos das auditorias e fiscalizações regulares que o órgão realiza nos diversos programas governamentais. Durante a realização de entrevistas ficou evidente a orientação do órgão no sentido de que, se no decorrer do trabalho de fiscalização, o auditor encontrar algum indício de fraude e irregularidade mais grave, ele deve apartar esse fato e comunicar aos seus superiores para que seja dado um tratamento específico à questão. Sendo assim, muitas das ações investigativas nascem do trabalho de monitoramento das políticas públicas que é realizado pela CGU. Algumas ações investigativas também são realizadas a partir de denúncias encaminhadas por cidadãos ou pela imprensa. Entretanto, o combate à corrupção mediante ações repressivas não tem sido suficiente para combater esse crime.

Por isso, o desenvolvimento de ações preventivas deve fazer parte da estratégia de combate à corrupção.

A CGU criou em 2006 a Secretaria da Prevenção com a competência de propor, formular, coordenar, fomentar e apoiar a implementação de planos, programas e normas voltados à prevenção da corrupção e à promoção da transparência, do acesso à informação, da conduta ética, da integridade e do controle social na Administração Pública, bem como sua relação com o setor privado. Diversas ações foram desenvolvidas pelo órgão como forma de implementar a medida de prevenção à corrupção, melhoria da transparência e incentivo ao controle social, como a criação do portal da transparência, as parcerias para o governo aberto e os mecanismos de implementação da lei de acesso à informação.

3.2.1 Atuação da CGU junto às Convenções internacionais de combate à corrupção

A CGU é o órgão responsável por monitorar e acompanhar a implementação das convenções de combate à corrupção que o Brasil tem participado, como a Convenção da Organização dos Estados Americanos (OEA), a Convenção das Nações Unidas (ONU) e a Convenção da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A Convenção da Organização dos Estados Americanos (OEA), firmada em 29 de junho de 2002, foi a primeira convenção internacional a considerar o caráter transnacional da corrupção. A fim de garantir a implementação dos termos da Convenção, os Estados membros criaram os Mecanismos de Acompanhamento da Implementação da Convenção Interamericana contra a Corrupção (MESICIC). No Brasil, a CGU é o órgão responsável por coordenar internamente as avaliações em que o país atua como avaliador ou nas quais ele é avaliado.

A Convenção da ONU contra a corrupção, assinada em 9 de dezembro de 2003, tem o propósito de promover e fortalecer as medidas para prevenir e combater a corrupção, apoiar a cooperação internacional e a assistência técnica na prevenção e na luta contra a corrupção, incluindo a recuperação de ativos, bem como promover a integridade, a obrigação de prestar contas e a devida gestão de assuntos e dos bens públicos.

Outro importante acordo firmado foi a Convenção da OCDE sobre o combate da corrupção de funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais, assinada em 1997 com o intuito de coibir atos de corrupção no comércio internacional.

3.2.2 Atuação da CGU na Parceria para o Governo Aberto

A CGU foi o órgão responsável por coordenar a inserção do Brasil na Parceria para Governo Aberto (*Open Government Partnership – OGP*) articulando-se com diversos órgãos e setores da sociedade civil para elaborar o primeiro plano de ação. A Parceria para Governo Aberto é uma iniciativa multilateral internacional que conta com a participação de 65 países e tem o objetivo de difundir práticas governamentais relacionadas à transparência, ao acesso à informação e à participação social. Em 2011, o Brasil em conjunto com os Estados Unidos, Reino Unido, África do Sul, Filipinas, Indonésia, México e Noruega assinaram a declaração de governo aberto.

Para ingressarem na OGP os países devem atender aos critérios de elegibilidade que são a transparência fiscal, o acesso à informação, a participação cidadã e a divulgação de declarações patrimoniais por autoridades. Além disso, os países devem apresentar um plano de ação para adotar medidas de fortalecimento da transparência das informações e dados governamentais, combate à corrupção, fomento à participação cidadã, gestão dos recursos públicos e integridade ano setor público e privado. Esses planos de ação devem ter a duração de dois anos e envolver necessariamente a participação da sociedade civil na sua elaboração, em atendimento a uma das áreas da parceria, que é a participação cidadã. Os planos de ação são avaliados pelos mecanismos de avaliação independente (*Independent Report Mechanism – IRM*) que são realizados por meio de publicação de relatórios independentes de avaliação bienal para cada governo participante da OGP. A parceria conta com um Comitê Diretor formado por representantes do governo e da sociedade civil.

No Brasil, o Plano de Ação Nacional sobre Governo Aberto foi instituído em 2011. No mesmo ano, foi instituído o Comitê Interministerial Governo Aberto composto por 18 ministérios, sendo coordenado pela Casa Civil. Esse comitê conta com um Grupo executivo responsável pela elaboração dos planos de ação, coordenados pela

CGU. No primeiro plano, cinco órgãos federais assumiram 32 compromissos, sendo que apenas dois não foram considerados como cumpridos.

Para a elaboração do segundo plano de ação, buscou-se envolver mais a sociedade civil no processo. Foi, então, criado um grupo de trabalho temporário com dez organizações da sociedade civil que buscaram desenvolver mecanismos para fomentar a participação da sociedade na construção e no acompanhamento do plano. Além disso, a participação da população foi viabilizada pela criação de eventos virtuais na *internet* e com a realização de fóruns e debates presenciais. O segundo plano de ação foi aprovado em 2013, sendo firmados 52 compromissos por 19 órgãos federais, sendo que 19 compromissos foram decorrentes de proposta da sociedade civil. Um dos compromissos firmados pela CGU no segundo plano de ação foi a criação de um *site* específico do governo aberto, reunindo informações, documentos e notícias sobre a parceria no Brasil. O *site* foi criado em 2013 e permite o acompanhamento da situação dos 52 compromissos do Segundo plano.

3.2.3 Atuação da CGU na gestão do Portal da Transparência

A CGU é responsável pela gestão do Portal da Transparência, disponível no endereço eletrônico www.portaldatransparencia.gov.br. A criação do Portal da Transparência em 2004 foi uma medida voltada para aumentar a transparência da gestão dos recursos públicos, permitindo que a sociedade tenha acesso aos dados da execução dos recursos financeiros da União. As informações do portal fornecem consultas *on-line*, possibilitando ao cidadão encontrar informações pontuais, por meio de ferramentas e por textos que o ajudam a entender as informações. O portal oferece a opção de serem baixados dados em outros programas para a construção de tabelas e planilhas que permitam trabalhar os dados analiticamente. Os dados do portal são fornecidos pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal e a CGU recebe os dados, processa e os divulga no portal.

3.2.4 Atuação da CGU na implementação da Lei de Acesso à Informação

A Lei de Acesso à Informação (LAI), lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, representou uma quebra de paradigma na Administração Pública, pois estabeleceu o

princípio de que o acesso à informação é a regra e o sigilo, a exceção. A lei define informação como sendo “dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato”. A LAI obriga todos os órgãos e entidades dos poderes executivo, legislativo e judiciário, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Tribunais de Contas e Ministério Público, abrangendo inclusive entidades privadas sem fins lucrativos que recebem recursos públicos.

A lei garante que o cidadão tenha acesso aos resultados de auditorias e fiscalizações realizadas pelos órgãos de controle, informações sobre a implementação, acompanhamento e resultados dos programas governamentais, informações sobre a gestão do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitações e contratos administrativos.

A LAI fixa um prazo de 20 dias, a partir da entrada do pedido no SIC, para que a resposta seja fornecida ao cidadão, podendo o prazo ser prorrogado por mais 10 dias, se houver justificativa. O agente público que descumprir as obrigações previstas na LAI poderá ser punido com no mínimo suspensão, podendo responder por improbidade administrativa. A CGU funciona como instância recursal nos casos em que os pedidos de informação não são atendidos dentro do prazo legal.

3.2.5 Incentivo à transparência em Estados e Municípios

Como medida de estímulo à transparência pública, a CGU criou o Programa Brasil Transparente que tem como objetivo apoiar as entidades e os órgãos estaduais e municipais na implementação da LAI, no incremento da transparência pública e na adoção de medidas de governo aberto. Com isso, pretende-se expandir o percentual de governos subnacionais com instrumentos de transparência implementados. O programa desenvolve treinamento e capacitação na LAI para servidores dos Estados e municípios, e prevê a cessão do código-fonte do sistema informatizado utilizado pelo Poder Executivo Federal, o e-SIC, para recebimento e gerenciamento das solicitações de informações encaminhadas pelos cidadãos.

3.2.6 Atuação da CGU no fortalecimento do controle social

A CGU tem buscado parcerias com a sociedade civil para atuar na fiscalização dos recursos públicos. Os conselhos de políticas públicas, integrados por representantes da sociedade civil e do governo são parceiros na fiscalização e podem contribuir com os órgãos de controle, pois seus membros estão mais próximos da implementação dos programas governamentais.

Em 2004, a CGU criou o Programa Olho Vivo no Dinheiro Público com o objetivo de incentivar o cidadão a participar ativamente no controle da aplicação dos recursos públicos. O programa promove a realização de eventos de educação presencial e à distância tendo como públicos-alvo conselheiros municipais, lideranças e cidadãos em geral responsáveis pelo acompanhamento e fiscalização da execução das políticas públicas nos municípios.

Os cursos tratam de temas relacionados às irregularidades mais comumente encontradas pela CGU nas suas auditorias e fiscalizações, relacionadas a licitações e contratos, convênios, pagamentos e funcionamento dos conselhos municipais. Além de tratar de questões teóricas e conceituais, os cursos desenvolvem atividades práticas que simulam inspeções e fiscalizações que podem ser realizadas pelo próprio cidadão ou membro de conselho municipal. O Programa Olho Vivo também desenvolve cursos específicos voltados para a capacitação de conselheiros municipais, como do Fundeb, Alimentação Escolar, Saúde e Assistência Social.

3.3 CONCLUSÕES PARCIAIS:

Pela descrição das atividades desenvolvidas pela CGU percebe-se que sua atuação extrapola as atividades genuinamente atribuídas a um órgão de controle interno. Pode-se concluir que atualmente o controle interno passa por uma ampliação da sua área de atuação devido à necessidade de outros aspectos serem agregados à sua missão institucional. Questões relacionadas à transparência da gestão pública e a participação da sociedade mediante o fortalecimento e incentivo ao controle social passaram a ser consideradas essenciais ao funcionamento de um sistema de controle efetivo. Assim como o controle interno passou por um processo de transformação de sua área de atuação, inicialmente restritas ao controle contábil e passou a atuar também na verificação da eficácia e eficiência operacional com o advento do controle interno

administrativo, atualmente os órgãos de controle interno estão ampliando o escopo de sua área de atuação para atender aos novos princípios de uma Administração Pública transparente e responsiva às demandas da sociedade.

4 A DUALIDADE DO CONTROLE INTERNO

4.1 DUALIDADE NA CONCEPÇÃO INSTITUCIONAL

A literatura encontrada sobre o papel dos órgãos de controle interno faz referência a dois polos de atuação, que ora parecem ser opostos, ora parecem se tratar da evolução de um para o outro. Assim, o controle interno costuma ser classificado entre controle contábil e controle administrativo, controle positivo e controle negativo, controle da legalidade e controle do desempenho e a atividade de auditoria governamental em auditoria regulatória e auditoria operacional.

4.1.1 Controle interno contábil e controle interno administrativo

O termo “controle interno” surgiu associado às áreas de contabilidade. Embora a atividade de controle interno envolva diferentes áreas e habilidades profissionais, ela sempre foi associada à área de contabilidade, a quem coube estabelecer sua definição e delimitar sua área de atuação, tanto no setor público quando no setor privado.

No capítulo anterior foi realizada a descrição de como surgiram os primeiros mecanismos de controle interno no Brasil, vinculados às áreas responsáveis pela realização de atividades contábeis. Na medida em que o controle interno passou a ampliar sua atuação, suas áreas foram se afastando das unidades responsáveis pela contabilidade e se aproximando das áreas de planejamento e gestão, até se tornarem órgãos autônomos.

Atualmente, a definição de controle interno mais utilizada é a do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), segundo o qual:

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

Essa definição de controle interno abrange um amplo conjunto de atuação que extrapola as atividades contábeis, abrangendo também atividades de controle

administrativo. Nesse sentido, a própria contabilidade tratou de dividir os controles internos em controles contábeis e controles administrativos. (ATTIE, 1998, p. 110).

Os controles contábeis referem-se aos procedimentos diretamente relacionados à salvaguarda dos ativos contra erros e fraudes e a fidedignidade dos registros financeiros da entidade. Por outro lado, os controles administrativos constituem procedimentos relacionados à eficácia e à eficiência operacional da entidade e à obediência às diretrizes administrativas.

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

O controle contábil está relacionado às atividades que visam combater irregularidades e contribuem para identificação de práticas de crimes de corrupção. Já as atividades de controle administrativo contribuem para o aprimoramento da gestão, mediante um contínuo monitoramento das políticas públicas.

O controle administrativo está relacionado às concepções de controle elaboradas pelas diferentes abordagens da Teoria Geral da Administração, que incluíram o controle como atividade essencial ao ato de administrar. Taylor estabeleceu o controle como um dos princípios da administração científica, tendo como função “controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto” (CHIAVENATO, 1936, p. 51).

No mesmo sentido, Fayol, criador da abordagem anatômica da administração, definiu que “controlar é verificar que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas” (CHIAVENATO, 1936, p. 81).

A Escola Clássica da Administração concebeu o controle administrativo como parte do processo administrativo, juntamente com o planejamento, organização e direção. Observa-se que a Teoria da Administração traz a ideia de vinculação do controle ao planejamento: Enquanto o planejamento define os resultados esperados (ou planejados), o controle trata de acompanhar as atividades realizadas e os resultados alcançados para propor medidas corretivas, quando necessárias (CHIAVENATO, 1936).

A definição de controle interno estabelecida pela Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, apresenta um conceito mais relacionado ao controle interno administrativo, voltado a verificação do atingimento dos objetivos fixados:

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

Essa definição não menciona questões relacionadas à legalidade e conformidade, talvez pelo fato de nesse período a SFC estar empenhada em fortalecer seu papel de órgão de monitoramento das políticas públicas.

Os controles internos são estabelecidos pelos gestores com base nas normas internas da organização e na legislação pertinente à área de gestão. A avaliação desses controles é fundamental para que se identifiquem os pontos críticos e os riscos envolvidos na gestão.

No setor público, o controle interno administrativo atua no monitoramento das políticas públicas e tem um papel fundamental na retroalimentação do processo de gestão das políticas públicas. O monitoramento constitui um importante instrumento para identificar os riscos envolvidos no processo, permitindo que eles sejam corrigidos a tempo de não impactarem nos resultados pretendidos. Assim, cria-se um fluxo de informações relevantes para subsidiar a tomada de decisões, aprimorar a gestão e proceder a ajustes e revisões das metas planejadas.

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

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013, p. 6)

Essa definição do *Coso* refere-se a aspectos operacionais, de conformidade e de divulgação. Os objetivos operacionais estão relacionados à eficácia e à eficiência das operações e a conformidade ao cumprimento de leis e regulamentos. Além desses dois objetivos, o *Coso* incluiu a divulgação necessária para atender aos aspectos da transparência e confiabilidade dos dados divulgados pela entidade.

4.1.2 Controle positivo e controle negativo

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

Ao analisar a função de controle interno, Viegas (1996) explica que a noção de controle foi transposta da Sociologia para a Administração trazendo uma visão comportamental e punitiva à atividade de controle. Segundo ele, essa visão é equivocada, pois a Sociologia e a Administração têm objetos de estudos diferentes.

A sociologia está voltada para o domínio da coesão social enquanto a administração está voltada para o domínio da ação. Com isso, o termo “controle” apareceu na Administração com o sentido de fiscalizar, exercer uma ação de controle sobre a pessoa, ou seja, com um sentido negativo de correção do comportamento dos indivíduos. Viegas defende que na Administração, o controle deveria ter um sentido positivo, de correção da ação, de fazer com que as coisas ocorram de acordo com o previsto, visando o atingimento dos objetivos planejados (VIEGAS, 1996).

Essa análise remete a outra classificação dual atribuída ao controle interno que o divide entre controle positivo e controle negativo. O controle negativo abrange as atividades punitivas, de correção, atuando sobre a conduta dos agentes públicos e o controle positivo está voltado para o controle do desempenho e do atingimento dos resultados das políticas públicas.

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

4.1.3 Auditoria regulatória e auditoria operacional

Outra classificação dual das atividades de controle é dada pela Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização (INTOSAI), que diferencia dois tipos de auditoria governamental, a regulatória e a operacional. A atividade de auditoria regulatória está mais voltada para realizar uma atestação, ou seja, para emitir um certificado de que o órgão executou as despesas em conformidade com as normas legais. Já a auditoria operacional está voltada para a realização de uma avaliação, o que pressupõe um exame mais subjetivo que verifique se de fato as despesas realizadas contribuíram para o atingimento dos objetivos da política pública.

Segundo a INTOSAI a auditoria regulatória compreende as seguintes atividades:

- atestação da responsabilidade financeira de entidades responsabilizáveis, a qual envolve o exame de registros financeiros e o posicionamento dos auditores acerca desses;
- atestação da responsabilidade financeira do governo como um todo;
- auditoria dos sistemas e transações financeiras, incluindo a avaliação de cumprimento da lei e de regulamentos;
- auditoria do controle interno e das funções da auditoria interna;
- auditoria da probidade e adequação das decisões administrativas tomadas dentro da entidade auditada;
- reportar qualquer outra questão decorrente da ou relacionada à auditoria, que os ESFs considerem que se deva se tornar pública. (INTOSAI, 2002).

Por outro lado, a auditoria operacional audita a economicidade de atividades administrativas, a eficiência da utilização dos recursos e a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos traçados (INTOSAI, 1992).

Pollitt et al. (2008) consideram que a auditoria operacional consiste numa auditoria de desempenho em que o objetivo do trabalho é alcançar um julgamento acerca do nível de desempenho de uma entidade auditada (POLLITT et al., 2008).

4.1.4 Controle da legalidade e controle do desempenho

Pollitt et al. (2008) realizaram pesquisa em cinco países retratando o dilema que as principais instituições de auditoria governamental enfrentam entre atuarem no controle da legalidade ou no controle do desempenho. Esse dilema também é enfrentado

pelas instituições de auditoria governamental no Brasil que tem buscado reduzir o viés legalista e formalista que sempre predominou em suas atividades.

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

A responsabilidade pelo exercício de atividades de controle da legalidade e do controle do desempenho encontra-se consubstanciadas no ordenamento jurídico brasileiro, desde a primeira menção ao termo controle interno pela Lei 4.320/1964. Em seu art. 75, o referido diploma legal atribuiu ao controle interno a função de verificação da legalidade dos atos de gestão e de verificação do cumprimento dos programas de trabalho.

No mesmo sentido, a Constituição Federal de 1988, quando descreve a finalidade do sistema de controle interno em seu art. 74, contempla tanto atividades relacionadas ao controle da legalidade quanto ao controle do desempenho:

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.

A evolução histórica do sistema federal de controle interno no Brasil, descrita anteriormente, demonstrou como as atividades de controle interno passaram por um

processo de ampliação de sua atuação e mudança do foco do controle, em parte influenciadas por movimentos de reforma do serviço público que buscaram mudar o foco do controle de procedimentos para o controle de resultados. Essa discussão passou pela necessidade de redefinição da atuação dos órgãos de controle que devem ser preparados para atuarem além da legalidade e enfrentarem o dilema legalidade ou desempenho na sua atuação.

Nesse diapasão, os juristas brasileiros tem defendido que as atividades do controle interno não devam se resumir à verificação da legalidade dos atos, mas também abranger a atuação dos agentes públicos e o atingimento dos resultados da Administração Pública. Segundo Oliveira (2011):

O controle da execução orçamentária compreende a verificação da legalidade dos atos que resultam tanto na arrecadação como na realização da despesa. Deve-se controlar não só a regularidade da entrada e da saída de recursos, como também o comportamento dos agentes e o cumprimento dos objetivos delineados pela Administração Pública. (OLIVEIRA, 2011, p. 440).

No mesmo sentido, Faria (2008) ressalta que, o controle da execução orçamentária deve ser entendido de forma mais abrangente, pois envolve todo o processo de planejamento governamental:

O controle da execução orçamentária a que se refere o art. 75 da Lei 4.320/1964 deve ser entendido de forma ampla, englobando a fiscalização de todo o instrumento de planejamento orçamentário consubstanciado nas leis orçamentárias (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA) prevista na Constituição Federal de 1988 (FARIA, 2008, p. 224).

Na concepção de Faria (2008), esse controle compreende a legalidade dos atos de arrecadação de receita e realização de despesa, a fidelidade funcional dos agentes e o cumprimento do programa de trabalho. Assim, cabe aos órgãos de controle não apenas verificar se as despesas foram realizadas em conformidade com a lei, mas também verificar se as ações que integram o processo de planejamento, consubstanciadas no plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual estão sendo cumpridas. Ou seja, as atividades de fiscalização e controle não abrangem apenas o

processo de execução das despesas públicas, mas também todo o processo de planejamento das políticas públicas.

O jurista Conti (2013) corrobora com a mudança de visão da atuação do controle interno como mero verificador de formalidades e de aspectos contábeis das contas públicas. Segundo ele:

Esta forma de atuação não se mostra mais compatível com a modernização da Administração Pública, hoje com suas preocupações voltadas ao planejamento e à qualidade do gasto público, que não prescinde de um sistema de controle adequado a esses novos tempos. A Constituição de 1988 andou bem em estabelecer esse novo sistema de controle interno, com uma atuação que tenha por foco não a forma, mas sim a finalidade do gasto público. (CONTI, 2013, s/p.).

Esse aspecto foi contemplado na definição da missão institucional da Controladoria Geral da União que, quando da elaboração do planejamento estratégico para o período 2012-2015, definiu como missão institucional: “Prevenir e combater a corrupção e aprimorar a gestão pública” (BRASIL, 2011, s/p.).

Nesse sentido, as atividades do órgão voltam-se não apenas para o controle de irregularidades na execução dos recursos públicos, não apenas para o combate aos crimes de corrupção, mas também para o controle dos resultados.

Loureiro et al. (2009) ao realizarem pesquisas com gestores federais sobre o papel da CGU identificaram a necessidade de a instituição estabelecer com clareza a diferença entre a atividade de ajudar os ministérios a melhorar seus controles internos e a de combater a corrupção:

[...] a CGU precisa diferenciar o duplo papel que ela tem buscado executar: o de auxiliar do gestor no processo de melhoria da gestão das políticas públicas por meio de auditorias e o de fiscal de sua legalidade, legitimidade e economicidade, apontando erros, falhas e, quando necessário, ilegalidade em sua implementação. Trata-se de equilíbrio delicado, mas imprescindível (LOUREIRO ET. AL., 2009, p. 56).

Os órgãos de controle interno parecem se deparar com questões duais que remetem a escolhas de alternativas do foco de sua atuação, entre um controle contábil ou administrativo, entre um controle positivo ou negativo, entre controle da legalidade

ou do desempenho, entre se concentrar mais em auditorias regulatórias ou auditorias operacionais, entre focalizar sua atuação no combate à corrupção ou no aprimoramento da gestão.

Essa dualidade é encontrada tanto na percepção dos auditores em relação à sua função, quanto na atuação do órgão de controle, que ora atua como órgão avaliador, mediante realização de auditorias operacionais, ora atua como órgão repressivo, por meio da realização de ações investigativas e operações especiais.

4.2 A DUALIDADE NA PERCEPÇÃO E ATUAÇÃO DO AUDITOR

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

Os auditores atuam na linha de frente do órgão de auditoria e são responsáveis pela implementação de uma política de controle governamental. Seu papel pode ser comparado ao que Lipsky (1980) denominou de burocratas de nível de rua, profissionais que fazem a ligação entre a administração central e a população. No caso dos auditores essa ligação Segundo Lipsky, os burocratas de nível de rua possuem uma ampla discricionariedade em relação à natureza, à quantidade e à qualidade dos benefícios e sanções pertinentes ao órgão em que trabalham, podendo aplicar um alto grau de subjetividade em suas ações (LIPSKY, 1980, p. 13). Esse autor destaca que isso não significa que o burocrata de nível de rua não esteja sujeito a normas, pois existem os macroparâmetros das políticas que são definidos pelas instâncias superiores. Desse modo, a elite do órgão procura estabelecer um certo grau de padronização na entrega

dos serviços, produzindo um conjunto extenso de regras que o burocrata de nível de rua deve seguir.

Entretanto, esse excesso de normas produz uma dificuldade de execução e de supervisão fazendo com que os burocratas de nível de rua passem a utilizá-las de maneira seletiva. Por atuar num ambiente de alta complexidade, é impossível que a elite da organização consiga prever todas as possibilidades de tomada de decisão para a execução de uma determinada política, o que abre margem para que o burocrata tome suas decisões no caso concreto conforme sua razoabilidade.

Lipsky (1980) afirma que as burocracias modernas ganham legitimidade pelo comprometimento com o tratamento igualitário e imparcial na provisão de serviços. Porém, os burocratas de nível de rua entram em contato com as possíveis injustiças que o tratamento igualitário pode produzir, uma vez que eles lidam com pessoas diferentes e com diferentes necessidades. Assim, o auditor se vê muitas vezes diante de uma situação em que se decidir pela aplicação da regra *stricto senso* poderá prejudicar a realização de uma atividade que pode não estar sendo realizada estritamente em conformidade com as normas, mas que está gerando um benefício social. No caso do auditor essa discricionariedade é exercida em relação à atuação do gestor da política pública, que diante de uma determinada situação decidiu adotar uma interpretação mais ampla da norma para obter um maior benefício social.

Por outro lado, o auditor pode adotar uma postura legalista e formalista e apenas buscar uma consubstanciação de fatos a normas. Com isso, ele reproduz em seu relatório um grande número de achados de auditoria, que na verdade não prejudicaram o atingimento dos objetivos da política nem causaram prejuízos ao erário, mas que não seguiram todos os procedimentos formais previamente estabelecidos.

Uma postura formalista pode prejudicar o alcance do objetivo do órgão de controle como um todo, pois ele será sobrecarregado com um grande número de constatações para analisar e acompanhar, perdendo o foco daquelas que realmente trariam um resultado substancial. A percepção inadequada do auditor pode prejudicar toda a política de controle, pois cabe a ele incluir, ou não, determinados fatos na cadeia de análise do órgão.

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

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

A seguir serão analisadas as diferentes percepções identificadas nas entrevistas realizadas com servidores da CGU. Os entrevistados atuam em diferentes atividades do órgão, tanto na realização direta de auditorias e fiscalização, quando na revisão de relatórios, planejamento das ações de controle e atividades de direção e assessoramento superior.

4.2.1 Aprimoramento da gestão como atividade primordial

O aprimoramento da gestão foi apontado pela maioria dos entrevistados como sendo a atividade primordial da CGU. Eles afirmaram que o aprimoramento dos mecanismos de controle contribuiu para a diminuição dos riscos que afetam a gestão e que possibilitariam a ocorrência de fraudes. Nesse sentido, as atividades relacionadas ao combate à corrupção têm um caráter excepcional, ocorrendo em casos específicos como decorrência das atividades de aprimoramento da gestão.

“O papel da CGU está justamente no equilíbrio, tendendo mais para o aprimoramento da gestão. O combate à corrupção vem mais como uma decorrência, vem mais em casos específicos em que esse remédio de punir as pessoas, de buscar um aprofundamento nas investigações e com isso buscar os maus feitos. Eu acredito que isso é mais excepcional”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretor da Diretoria de Auditoria de Pessoal, Previdência e Trabalho.

Desenvolver um trabalho focado na identificação da causa dos problemas foi apontado como uma das vantagens de se priorizar as atividades de aprimoramento da gestão.

“É preciso demonstrar que essa linha de aprimoramento da gestão dá resultados. Às vezes eu fico só no combate e não estou atacando a causa principal. Eu identifico o problema exponho e pronto. Mas o que está acontecendo? Nessa linha do aprimoramento a gente vai muito à questão da causa e não só na identificação do fato”. Entrevista concedida em

Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

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

Alguns entrevistados demonstraram ter a percepção de que o auditor exerce um papel que intrinsecamente é duplo, que envolve duas formas de atuação diferentes a depender da natureza da situação que é encontrada e do escopo de determinado trabalho. Sendo assim, o auditor deve estar preparado para atuar tanto na identificação de irregularidades, no combate à corrupção, quando em atividades de aprimoramento da gestão, auxiliando o gestor no monitoramento das políticas públicas. Esses entrevistados passaram a percepção de que essas atividades são complementares e compatíveis e que por isso não deve haver separação entre uma e outra. Segundo os auditores, ao examinarem processos e procedimentos, identificarem falhas e riscos nos processos de gestão, eles já estão identificando irregularidades que podem estar relacionadas à corrupção.

“Na verdade, até quando a gente está trabalhando no aprimoramento da gestão, seja por nossos instrumentos de auditoria e fiscalização, a gente se depara com situações de fraude, que você já entra nesse viés de combate à corrupção. Então é difícil a gente separar. Então o final é o aprimoramento da gestão nem que seja por meio inclusive do combate à corrupção e da prevenção”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

Apesar de terem apontado o aprimoramento da gestão como sendo a função primordial do órgão, os entrevistados consideram que o aprimoramento da gestão e o combate à corrupção são atividades complementares, não excludentes e que uma é consequência da outra, pois zelar por uma gestão eficiente e eficaz é uma forma de combater a corrupção.

“Na minha opinião, as duas vertentes são complementares, mas se tiver que escolher entre os dois eu entendo que primeiro é o auxílio à gestão. Por quê? Na medida em que você tem uma gestão eficiente, eficaz, você já está combatendo a corrupção”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidora da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretora da Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle.

Sendo assim, não se poderia separar as duas atividades, pois elas têm que ser realizadas concomitantemente. Caberia então ao auditor, durante a realização dos exames de auditoria saber identificar que está lidando com situações distintas que requerem distintas formas de atuação.

“Eu acredito que sim, é possível a mesma pessoa atuar da mesma forma, desde que a gente deixe muito claro qual é o nosso papel principal e quando e de que forma eu tenho que atuar, numa postura um pouco mais repressiva.” Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

Em relação às dificuldades que poderiam advir do fato do mesmo servidor atuar nas duas vertentes, os entrevistados que afirmaram que o aprimoramento da gestão constitui a atividade primordial do órgão não demonstraram ter dificuldade em assimilar essas duas tarefas devido à sua natureza complementar. Entretanto, eles relataram uma necessidade de adequação das práticas adotadas na auditoria conforme cada situação.

“Eu acho que são duas vertentes que se complementam. Quando o gestor é mal-intencionado ele está interessado em se beneficiar do cargo, das funções públicas, eu acho que tem que realmente entrar numa ação mais repressiva. Quando o gestor é bem intencionado ele está tentando fazer algo com dificuldade, aí você entra numa visão mais de agregar valor, aprimorar os controles. Então eu não vejo nenhuma incompatibilidade entre essas duas funções”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com onze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretor da Diretoria de Auditoria da Área Social.

Nesse aspecto, caberia ao auditor durante a realização dos exames de auditoria buscar analisar a conduta do gestor para verificar se houve má-fé e a partir de aí aprofundar seus exames naqueles pontos considerados críticos.

“Penso que poderíamos atuar nas duas frentes sem problemas. E o que dividiria uma coisa da outra seria a identificação do dolo, da má fé, a percepção que a equipe teria da conduta do gestor. E esse seria o divisor de águas”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 13 de julho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Assistência Social.

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

“Se a gente tenta fazer um paralelo com nossos filhos. Você não só agrada, acaricia, em alguns momentos você tem que ter uma postura diferenciada, então essa mesma mão que acaricia, em alguns momentos dá umas palmadinhas, tem que corrigir. Então se a gente tenta buscar uma analogia é isso. Como mãe e como pai a gente faz esse papel de correção e vem com uma postura mais firme mais rígida, mas é também aquele que vem ajudar, que acaricia. É nessa linha”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

De acordo com a visão desses entrevistados, mesmo no exercício das funções de combate à corrupção, eles estão contribuindo para o aprimoramento da corrupção.

Realmente, um dos grandes empecilhos para a eficácia da gestão dos recursos públicos é o fato de parte desses recursos não serem utilizados na produção de bens e serviços e sim serem desviados por esquemas de corrupção que promovem superfaturamentos. Por isso, os órgãos de controle interno têm como função atuar tanto no combate à corrupção quanto na melhoria da gestão.

4.2.3 Diferentes percepções entre os servidores do órgão central e das Regionais

As entrevistas, no geral, demonstraram que a visão do servidor lotado em Brasília é diferente do servidor lotado nas Unidades Regionais. Em Brasília os servidores têm a percepção de que o papel primordial da CGU é o aprimoramento da gestão e que o combate à corrupção ocorre em casos excepcionais como decorrência das atividades de controle da gestão. Por outro lado, os servidores das Regionais veem a CGU como um órgão de combate à corrupção.

Apesar de atuarem em Unidades Regionais distintas, São Paulo e Minas Gerais, os seguintes servidores entrevistados demonstraram ter a mesma percepção sobre o papel do órgão:

“Pensando como servidor e como cidadão eu diria que é combater à corrupção. É uma opinião pessoal. Apesar de eu reconhecer que a melhoria da gestão também é um resultado a ser perseguido necessariamente, mas como efetivamente você vive num país em que a corrupção está muito presente, principalmente dentro da perspectiva do cidadão. Você ter um órgão que assuma isso como bandeira de atuação é uma coisa importante”. Entrevista concedida em São Paulo/SP, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

“Acho que seria combater a corrupção principalmente diante do cenário atual do país. Acho que são duas visões legítimas, mas acho que no Brasil ainda temos um problema muito grave de corrupção. Então precisa dos órgãos de controle, de combate à corrupção e a CGU está inserida nesse papel (...)” Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 06 de agosto de 2015, por servidor da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Educação Superior.

Há que se destacar que os servidores do órgão central e das Unidades Regionais atuam em diferentes ambientes de trabalho. Em Brasília, os servidores conseguem ter uma visão mais global da atuação da CGU. Eles lidam diretamente com gestores mais qualificados tecnicamente, que cuidam da coordenação de políticas públicas nos Ministérios. Por isso, o auditor que trabalha em Brasília vê os gestores, em sua maioria, como profissionais que têm como objetivo implementar políticas e melhorar a gestão do órgão.

Os servidores da CGU lotados nas Regionais têm maior contato com servidores das prefeituras que executam os programas federais em seus municípios. Muitos desses servidores não têm uma qualificação técnica adequada para implementar políticas públicas. Há casos de servidores apadrinhados que são colocadas nas prefeituras para atender aos interesses políticos de prefeitos e servidores que têm ligação com as empresas fornecedoras. Com isso, a realidade das Regionais da CGU e a frequência com que seus auditores lidam com situações irregulares, faz com que eles atuem com um viés mais focado no combate à corrupção. Outro fato que corrobora com essa visão por parte dos servidores das Regionais é a realização de operações especiais em conjunto com Polícia Federal e Ministério Pública que, em sua maioria, são desencadeadas nos Estados e que reforçam a natureza correicional e investigativa do órgão.

Além de atuarem mais em atividades voltadas para a identificação de irregularidades, na Regional o auditor acaba não trabalhando com o programa governamental como um todo, e assim ele acaba tendo uma visão fragmentada do processo, pois seu trabalho é consolidado em Brasília, onde se realiza a análise global da política. As atividades de Avaliação da Execução dos Programas Governamentais são realizadas pelas Regionais e consolidadas em Brasília. Com isso, o servidor da Regional trabalha apenas com um segmento do programa, cuidando de aspectos específicos. Dessa forma, ele não tem, muitas vezes, como avaliar o resultado do atingimento das políticas, pois sua análise se restringe a determinados processos e determinados segmentos. Os servidores do órgão central que trabalham na revisão dos relatórios percebem essa diferença de atuação.

“A parte de avaliação em si, ela fica meio prejudicada. Isso a gente percebe nos trabalhos que a gente tem recebido que vem das regionais”. Entrevista

concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Integração Nacional.

Essa forma de divisão do trabalho explica em parte a visão mais restritiva que o servidor das Regionais tem da atividade de avaliação da política pública. O servidor não consegue realizar uma avaliação mais complexa, porque ele não entra em contato com todas as etapas do ciclo da política e lida apenas com aspectos pontuais.

Os relatos colhidos no órgão central em Brasília passaram o entendimento de haver uma complementariedade e compatibilidade entre os dois papéis do controle interno. Já os relatos colhidos nas Regionais, trouxeram à tona as dificuldades que os servidores enfrentam no exercício das duas funções.

“Eu particularmente não consigo virar a chave. Por que você tem que virar a chave. Uma hora eu estou fazendo um trabalho de combate à corrupção, então eu sou quase um policial, uma ação mais investigativa. Outra hora eu tenho que virar a chave, eu tenho que atuar como um consultor de política pública, tenho que avaliar os aspectos de eficácia, eficiência, efetividade, tenho que entender as dificuldades do gestor. Então isso, como servidor, isso é muito difícil, para você estar atuando nas duas linhas. Tem uma coisa muito importante que é a cultura organizacional, a cultura que você vai formando e vai lapidando. Então, uma coisa é você falar, meu papel é combate à corrupção, então eu vou me preparar para isso. Outra coisa é tentar ser um consultor de políticas públicas, que até é um papel diferenciado até na teoria. O que seria um trabalho de auditoria e um trabalho de consultoria. Nessa questão da avaliação da política pública, eu acho que a gente atua muito mais como um consultor do que como um auditor propriamente dito e tem as peculiaridades e especificidades em relação a isso”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 06 de agosto de 2015, por servidor da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Educação Superior.

Outro entrevistado relata a importância de se identificar a natureza do problema e verificar se ele foi causado por um erro de gerenciamento ou de conduta.

“Então eu acho que essa percepção que é difícil ter, mas que é fundamental para você decidir para qual caminho vai seguir. Então num trabalho de

auditoria, se você identifica problemas graves você teria que examinar a fundo a natureza desse problema, a causa dele. Então é um problema de gerenciamento ou um problema de conduta? Se for de gerenciamento você está diante da possibilidade de apresentar sugestões de melhoria. Se você estiver diante de uma questão de conduta, o seu caminho teria que ser outro, aquele mais repressivo”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 13 de julho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Assistência Social.

Os servidores das Unidades Regionais sentem haver certa indefinição do papel da instituição. Ao ser questionado sobre sua opinião sobre o papel primordial da CGU um servidor da Regional respondeu da seguinte forma:

“Acho que isso até hoje não está bem definido na casa. Inicialmente o papel foi de aprimoramento da gestão, desde quando foi implementada a SFC dentro daquele foco que está no art. 74 da Constituição. Porém, com advento da CGU, ela passou a atuar como uma agência anticorrupção. Desde então, o papel tem se mostrado de difícil discernimento entre uma coisa e outra. Então o que deu realmente visibilidade à CGU foi de fato o combate à corrupção, mas a gente ainda não tem isso definido”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 13 de julho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Assistência Social.

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

A própria estruturação dos relatórios de auditoria e fiscalização, mais centrada nas constatações de irregularidades, acaba reforçando a percepção de que a atividade central da CGU é identificar irregularidades. Nesse sentido, alguns entrevistados afirmaram que alguns auditores confundem seu papel com o de um policial, pois eles focam seu trabalho na busca de irregularidades e não na avaliação das políticas públicas.

“Tem uma tendência a priorizar as constatações. A gente está muito imbuído na questão do sentido policial. Foge um pouco da função apoio, auxílio ao

gestor. Na verdade, nós somos controle interno, então teria que ser prévio e não posterior. Acho que tem um erro grande aí de concepção". Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

Essa tendência de focar seu trabalho na identificação de irregularidades decorre do fato de o auditor ter a concepção de que na essência sua função é identificar irregularidades e que seu relatório apenas terá relevância se constar um grande número de situações de descumprimento legal.

“A lógica de um auditor, o que dá capital a um auditor é ele achar uma irregularidade. Isso faz parte da nossa natureza. Quanto mais ele é capaz de detectar as situações relevantes, mais capital profissional ele angaria. E ele é cobrado pela cúpula da instituição que precisa desse capital também”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 05 de agosto de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

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

“Eu acho que não é muito aceita por conta disso a maioria tem a visão de encontrar irregularidade, de punição mesmo, e na verdade não é nossa função primordial. A gente não é totalmente instância punitiva, nós não temos os instrumentos legais para atuar dessa forma, como atua a polícia, o Ministério Público e muitas vezes a gente confunde os papéis. Eu vejo que a maioria dos servidores tem essa visão de combater e nem sempre é o nosso papel”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com seis anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

Assim, ao adotar essa postura, o auditor relega seu papel de auxílio ao gestor no aprimoramento dos mecanismos de controle da gestão, pois entende que seu papel se resume a encontrar falhas decorrentes de condutas inadequadas dos gestores.

“Eu acho que quando você entra nessa linha de combate à corrupção alguns servidores saem um pouco do foco. Alguns têm uma sensação aqui de que nós somos polícia, que a gente chega para punir. Quando você chega ao gestor, às vezes o gestor está precisando de um auxílio, uma orientação, e você chega lá com aquele ímpeto de punir, quando na verdade a gente não tem competência para isso”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com seis anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

Um dos entrevistados que trabalha na revisão de relatórios afirmou que muitas vezes se depara com uma situação que na verdade não configura uma impropriedade. Como há sempre a expectativa de se identificar irregularidade, isso pode induzir o auditor a relatar falhas na gestão como se fossem irregularidades sem evidenciar efetivamente o fato ocorrido:

“Inclusive às vezes tem situações que, a situação não está bem configurada, e numa ligação que a gente (Revisor de relatórios) faz para a pessoa (o auditor) ela diz, não, mas a gente sabe que lá tem problema. Mas a pessoa não consegue levar para o relatório e quer colocar porque tem uma visão, um conhecimento prévio da unidade que tem problema, e a gente não consegue levar para o relatório. Então, às vezes fica com esse embate, querendo fazer um apontamento que às vezes não está muito bem fundamentado”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com sete anos de experiência, ocupante do cargo Assistente Técnico.

Outro entrevistado relatou a dificuldade de o servidor saber lidar com diferentes situações.

“Talvez a nossa dificuldade hoje é não levar ao servidor uma tendência, olha eu só vou atrás, que todo mundo é corrupto, que todo gestor é corrupto, então eu só vou atrás de irregularidade. Talvez essa dicotomia leve a isso, para algumas pessoas, elas já criam um preconceito de que tudo está errado então eu vou com um viés muito negativo e enfim esse é o lado ruim de ser a mesma pessoa. Então o que eu quero é te ajudar a contribuir para melhorar a gestão, mas se nesse caminho for identificado que houve uma impropriedade, algo que mereça um combate mais forte, aí eu utilizo das ferramentas que eu tenho para ser mais firme, para atuar de uma forma diferenciada, porque nesses casos em que está tendo corrupção, já está tendo desvio de conduta.

Então eu parto do princípio, do pressuposto, que eu estou ali para aprimorar a gestão, mas se tiver que tomar algumas medidas ou alguma mudança de postura em função daquilo que eu encontrei, as medidas têm que ser outras”.

Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

A tendência de os auditores priorizarem o relato de irregularidades nos relatórios de auditoria foi apontada pelos entrevistados como decorrente da metodologia de trabalho e da forma como os relatórios estão estruturados.

“Eu acho que a nossa metodologia de trabalho leva um pouco a isso, por que o nosso relatório é estruturado em informações ou constatações. E o que dá mais valor aqui em termos de importância é a questão das constatações, isso é fato. O que é discutido é quando você identifica um problema. Isso acaba passando a imagem para o auditor de que o relatório dele só tem sentido caso ele identifique algum problema. Então ele já vai com esse olhar. Então independentemente de ele olhar uma gestão que está bem estruturada, que às vezes o gestor teve ganhos operacionais no tempo em que ele esteve à frente de determinada área, a gente acaba, ainda que a gente perceba isso, a gente acaba não relatando, porque o foco do cara vai ser identificar problema. Então de fato há um direcionamento para isso no nosso trabalho. E isso na minha opinião é muito decorrente dessa cultura organizacional que foi criada a partir da nossa metodologia de trabalho que é segmentar o nosso relatório, muitas vezes em falhas pontuais ali que muitas vezes prejudica uma avaliação mais sistêmica daquela situação que a gente está avaliando”.

Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com onze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretor da Diretoria de Auditoria da Área Social.

Outro entrevistado também atribuiu essa tendência aos próprios procedimentos do órgão que direcionam o trabalho do auditor para a detecção de irregularidades pontuais.

“Nossos procedimentos são voltados para questões pontuais que eu entendo que vão permitir uma análise mais no sentido de apontamento de irregularidades, e talvez de atos de corrupção do que propriamente de aprimoramento da gestão”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em

13 de julho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Assistência Social.

Outro fato atribuído ao direcionamento da atuação do auditor para a identificação de irregularidades pontuais é o tempo muito curto para execução de cada trabalho.

“Então se ele tem pouco tempo, ele vai acabar também tendo uma visão mais segmentada e ele vai tentar olhar aquilo que, onde ele tem mais risco de achar um problema. Então naturalmente ele vai só ter a visão do que está errado e não a visão do todo. Então a falta de tempo também colabora”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com onze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretor da Diretoria de Auditoria da Área Social.

Os entrevistados mencionaram haver certa resistência por parte de alguns setores do órgão em adotar uma nova postura em relação à auditoria.

“Com certeza, por que os nossos relatórios ainda se tem essa tendência da auditoria da conformidade, e como a gente está em processo de mudança, a gente verifica sim, em, todos os trabalhos que a gente executou essa tendência e resistência até mesmo de um conceito estabelecido sobre a importância de se avaliar determinados pontos, na verdade não se avalia o processos como macro, e isso causa muito problema até aqui mesmo na coordenação, quando a gente vem com essas ideias novas, cria-se atrito com as pontas, muitas da vezes a gente indica, olha qual a consequência desse ponto que você está colocando nesse relatório, o que você busca de resultados finais quanto a isso, é simplesmente responsabilizar alguém, ou você quer melhorar os processos dentro da casa, como é que você visa uma recomendação diante desses pontos.” Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com sete anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

Apesar da tendência dos relatórios em abordar mais questões relacionadas ao combate à corrupção, há um esforço do órgão em trabalhar com outras abordagens e incluir nos relatórios a identificação de questões gerenciais.

“Eu acho que a casa está passando por um processo de transição. Quando eu entrei aqui eu percebia mais isso, que os nossos relatórios eram mais cheios de falhas, só apontava as falhas. Hoje a gente já começa a identificar boas práticas também. E identificar riscos, a probabilidade de um acontecimento, uma coisa mais proativa até para poder auxiliar o gestor no futuro numa tomada de decisão. Então eu acho que isso caracterizava um passado, essa questão de a gente ter que identificar mais falhas, mas hoje a casa já está passando por um processo de identificação dos riscos”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com quatro anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Operações Especiais.

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

4.2.5 A fragilidade da função de aprimoramento da gestão.

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

“E eu acho que só aprimorar controle também é insuficiente, por que você aprimora controle quando o gestor tem interesse em fazer uma boa gestão, quando o gestor é mal-intencionado, o aprimoramento do controle depende dele, não depende da CGU. A CGU recomenda, aponta, mas efetivamente quem adota medidas de aprimoramento do controle é o próprio gestor”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com onze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretor da Diretoria de Auditoria da Área Social.

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

“Não adianta você querer fazer uma reunião de busca conjunta de soluções querendo aprimorar a gestão se você está lidando com um gestor corrupto. Então se você conseguiu identificar que ele manobra a instituição a favor da prática corrupta eu não vejo por que você ficar discutindo soluções de aprimoramento da gestão que ele não vai implementá-las. Ele vai fingir que implementou”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 13 de julho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área de Assistência Social.

O entrevistado acima referiu-se às reuniões de busca conjunta de solução em que auditores e gestores buscam em conjunto medidas para sanar as falhas encontradas durante a realização das auditorias. Nessas reuniões são estabelecidos prazos para implementação das recomendações que o gestor se compromete a efetivar.

“A gente não determina, a gente recomenda. Então se eu quero o aprimoramento se eu estou recomendando e eu não estabeleço uma negociação com ele, isso aqui é exequível é o melhor para melhorar, para aprimorar o trabalho, se eu não faço isso não faz sentido, e aí a gente realmente não está contribuindo para o aprimoramento da gestão. Então a gente ouve muito esse questionamento, busca conjunta de soluções, não temos que ir lá não, a gente diz qual é o problema e ele tem que aceitar, inclusive o que a gente está recomendando. Mas até internacionalmente a gente percebe que não é assim, A gente tem que estar junto e quando detectado alguma irregularidade, alguma impropriedade é que é uma questão de má fé, de má conduta, eu tenho os remédios para aquela situação”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

A função de aprimoramento da gestão depende dessa atuação do auditor como agente que atua em parceria com o gestor público, conforme demonstrado na fala de um dos entrevistados:

“E a solução que a gente propõe, a gente conversa com o gestor para saber se ele concorda com aquilo, se é possível atingir aquele objetivo, não adianta a gente recomendar alguma coisa no campo da ilusão. Não tem gente nem

orçamento para fazer aquilo. Dentro de um campo factível o que a gente pode recomendar para avançar um pouco. Isso a gente constrói em conjunto com o gestor”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com seis anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

Outro entrevistado mencionou a importância do controle da conformidade para ao atingimento dos resultados da gestão e que o fato de atuarem na espera pública, requer o reconhecimento da primazia da lei.

“Eu acho que a crença que existe na casa é que nós temos que auxiliar a gestão, como atualmente é a crença do TCU também. Todo mundo quer auxiliar a gestão. E isso eu acho que nós temos que perguntar, por que os órgãos de controle têm que auxiliar a gestão? Por que os órgãos de controle que fazem esse controle externo, por que eles estão com essa preocupação? Para mim, isso vem por conta do debate da área de Administração, a Nova Administração Pública, que questionou demais a conformidade, questionou demais a legalidade. Você tem uma dualidade, que acaba trazendo esse discurso numa dualidade para a administração pública que dificulta você pensar na essência da Administração Pública. Nem no setor privado esse debate não existe mais, isso foi abandonado em 75. Não existe controle de resultado se não tiver controle de processo. Se eu não controlar processo eu não vou controlar resultados”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 05 de agosto de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

Sendo assim, o exercício dos dois papéis do controle interno deve ser considerado como fundamental para a atuação dos órgãos de controle, pois não basta atuar numa só vertente.

4.2.6 A visibilidade conferida pelas atividades de combate à corrupção

As atividades de combate à corrupção passaram a ter destaque na atuação do sistema de controle interno desde a criação da CGU em 2003 muito em função da visibilidade que essa atuação propicia ao órgão. Realmente, o combate à corrupção se mostra, muitas vezes, como sendo uma atividade mais concreta, na qual a CGU atua em

pareceria com outros órgãos de controle, acarretando um resultado imediato com apreensões, paralisação de obras, afastamento de pessoas de cargos públicos, aberturas de inquéritos e devolução de recursos ao Tesouro Nacional. Os entrevistados também destacaram esse aspecto.

“Eu não vejo muito problema em dizer que a CGU é um órgão de combate à corrupção. Eu acho que isso é uma forma de se ter também um apelo social, os órgãos todos estão caminhando um pouco para essa visão”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 18 de junho de 2015, por servidor da CGU, com onze anos de experiência, ocupante do cargo de Diretor da Diretoria de Auditoria da Área Social.

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

“Acho que seria combater a corrupção principalmente diante do cenário atual do país. Acho que são duas visões legítimas, mas acho que no Brasil ainda temos um problema muito grave de corrupção. Então precisa dos órgãos de controle, de combate à corrupção e a CGU está inserida nesse papel e principalmente a parti de 2003 querendo ou não, algumas pessoas discordando ou não desse viés da CGU de combate a corrupção, o que deu visibilidade e notoriedade para a CGU ao longo desses últimos anos foi o combate à corrupção e não o aperfeiçoamento da gestão”. Entrevista concedida em Belo Horizonte/MG, em 06 de agosto de 2015, por servidor da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão do Núcleo de Ações e Controle da Área da Educação.

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

4.2.7 A necessidade de mudança da cultura organizacional

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

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

“Eu acho que a maioria pensa assim, principalmente os mais antigos. Eu sou mais antigo, mas eu não penso assim. Eu vejo que essa nossa função também de contribuir com o gestor ela deve existir. Agora muitas vezes não se pode confundir com a cogestão. Às vezes essa proximidade com o gestor pode cair em alguma questão que leva a cogestão. O que de fato não pode. Eu acho que o órgão não está desenvolvendo muitos trabalhos, não está entregando ao gestor produtos voltados para essa área, a CGU não está se estruturando para entregar ao gestor coisas que vão nessa direção. Talvez por resistência do próprio corpo da CGU, dos próprios funcionários. Tem de fato essa preocupação de não estar fazendo essa atividade, isso não é coisa da CGU. Acho que a grande maioria pensa assim mesmo. Mas eu acho que precisa haver uma mudança nesse sentido e criar produtos nessa direção. Um exemplo agora recentemente, a análise previa de editais uma coisa que vai nessa direção. Você está avaliando preventivamente uma coisa. Esses trabalhos precisam ganhar corpo na CGU, mas de fato não está na cultura da casa como um todo”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão/ Diretoria de Auditoria da Área de Infraestrutura.

Os entrevistados mencionaram a necessidade de haver uma melhor comunicação interna para que os servidores compreendam a natureza de cada trabalho e do papel da instituição como órgão de controle interno.

“Eu acredito que para se mudar uma cultura organizacional, por que isso é uma cultura que foi criada ao longo do tempo, eu acredito que tem que ser feita capacitação, conversas, um bate bola mesmo entre os colegas, de dizer olha , às vezes não vale a pena você ir por esse caminho, o resultado é mais efetivo quando você vai por um caminho de auxiliar o gestor, porque a irregularidade em si ela tem um sinônimo de eficácia, você persegue um resultado no curto prazo aqui , agora quando você falar em auxiliar o gestor, capacitar o gestor a melhor gerir os recursos, você consegue ter um resultado mais a médio e longo prazo, você consegue um resultado maior no futuro.”

Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com quatro anos de experiência, ocupante do cargo de Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Operações Especiais.

Outro entrevistado, também, mencionou uma tendência de mudança de enfoque na atuação da CGU nos últimos anos:

“Eu acho que mudou bastante. Nos últimos anos essa diretriz vem muito forte de que só somos controle interno, que o nosso papel é estar junto com o gestor, é aprimorar e contribuir, isso é algo que a gente vem escutando bastante, nos últimos anos. Então eu percebo uma mudança de cultura. Eu estou na casa desde 2006, mas quando eu entrei eu ouvia muito, há vamos atrás de problema, não é isso, principalmente no momento em que aconteceu um fortalecimento dessa linha de avaliação de políticas públicas, a gente está indo para lá para avaliar. Então se eu já vou numa linha muito tendenciosa e vou procurando problema eu vou achar um problema. Então eu enviesio aquela minha avaliação. Então, a gente percebe nos últimos anos um fortalecimento dessa linha de atuação de avaliação da execução dos programas de governo que traz bastante essa questão de aprimoramento, de que forma que a gente pode contribuir para o gestor”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidora da CGU, com nove anos de experiência, ocupante do cargo de Coordenadora da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade.

A necessidade de mudança da atuação passa pela necessidade das auditorias não se concentrarem na verificação de meras formalidades e sim nos aspectos substanciais da gestão. A postura formalista dos órgãos de controle sempre foi criticada pelos próprios gestores públicos que se viam atribulados com o volume de formalidades que deveriam comprovar que foram cumpridas. Um dos entrevistados relatou a recente

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

“O gestor tradicional ele está esperando uma auditoria que venha vasculhar seus processos e ficar lá cobrando diárias e passagens. Isso é outro problema por que você elevou o nível da conversa. Eles viviam batendo na CGU porque eu pegava o problema da falta do ticket da viagem e o relatório. Quando você abandonou isso e passou a verificar coisas mais relevantes, os gestores perguntaram por que vocês estão olhando isso. Ora você não reclamava que a gente só olhava diária e passagens? Então isso elevou o nível da discussão. Muitas vezes o nível bate na falta de capacidade do gestor de responder à altura”. Entrevista concedida em Brasília/DF, em 19 de junho de 2015, por servidor da CGU, com doze anos de experiência, ocupante do cargo de Analista de Finanças e Controle.

As entrevistas apontaram uma tendência pela adoção de uma nova cultura organizacional no órgão central de controle interno. A maioria dos entrevistados tem a consciência do papel da CGU no aprimoramento da gestão e da sua função de órgão de controle interno. Entretanto, esses mesmos entrevistados reconheceram que grande parte dos servidores não interpreta adequadamente o papel do órgão, o que torna necessário o desenvolvimento de um trabalho para nivelar esses entendimentos.

4.2.8 Conclusões parciais:

As entrevistas realizadas permitiram concluir que existem diferentes percepções entre os servidores da CGU em relação ao papel do controle interno e da forma como seus servidores devem atuar para que o objetivo maior da instituição seja atingido. Como resultado pode-se agrupar essas percepções nos seguintes itens:

a) Primazia do aprimoramento da gestão:

- percepção de que a função primordial da CGU é o aprimoramento da gestão;
- percepção de que as atividades voltadas para o aprimoramento da gestão concentram sua atuação na identificação da causa dos problemas e que apenas combater a corrupção não seria suficiente;

- percepção de que a CGU, como órgão de controle interno, deve auxiliar os gestores no aprimoramento da gestão e não apenas atuar como órgão correicional.

b) Primazia do combate à corrupção:

- percepção de que a função primordial da CGU é o combate à corrupção;

- percepção de que o combate à corrupção é que dá visibilidade e valorização à CGU;

- percepção de que a função do auditor é identificar irregularidades e combater fraudes, pois é isso que dá capital ao profissional de auditoria;

- percepção de que o aprimoramento da gestão depende da atuação do gestor e que por isso a CGU deve atuar também no combate à corrupção para atingir os seus objetivos institucionais.

c) Atuação dual do auditor:

- percepção de que não há dificuldade por parte do auditor em atuar em diferentes situações e adotar diferentes posturas de trabalho;

- percepção de que é difícil para o mesmo servidor atuar em ambas as atividades e exercer os dois papéis.

d) Complementariedade dos dois papéis:

- o aprimoramento da gestão e o combate à corrupção são atividades complementares;

- o papel do auditor é duplo e envolve duas formas de atuação;

- não se pode separar os dois papéis.

CONCLUSÕES FINAIS

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

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

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

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

As diferentes percepções acerca do papel da instituição apontaram a necessidade de se trabalhar internamente a questão da missão institucional do controle interno entre os diferentes segmentos do órgão. As entrevistas também apontaram a necessidade de reformulação da metodologia de trabalho e da estrutura organizacional, de forma a

reforçar os dois papéis primordiais do órgão, para que assim não ocorra primazia de um sobre o outro.

PROPOSTAS PARA FORTALECIMENTO DOS DOIS PAPEIS

Sensibilização dos Recursos Humanos

As entrevistas realizadas com servidores da CGU apontaram a necessidade de realização de um processo de sensibilização dos servidores em relação ao papel do órgão. Embora a maioria dos entrevistados ter a consciência de que a CGU tem como função primordial o aprimoramento da gestão, eles também demonstraram ter a percepção de que essa visão não é compartilhada pela totalidade dos servidores.

Foi identificado o risco de muitos auditores, no exercício de atividades voltadas para a avaliação do desempenho dos programas governamentais, se preocuparem apenas com a identificação de irregularidades e não com o atingimento dos objetivos da política que está sendo analisada. Nesse sentido, a solução proposta passa pela necessidade de realização de uma sensibilização dos servidores acerca do papel da instituição, mediante realização de atividades de capacitação. Essa proposta envolve a realização de treinamentos, eventos, palestras, cursos presenciais no órgão central em Brasília e nas Unidades Regionais de todos os Estados, discutindo os seguintes temas:

- Controle Interno: Teoria e funções essenciais do controle interno.
- Papel do controle interno no aprimoramento da gestão.
- Panorama internacional da atuação dos órgãos de fiscalização.
- A avaliação do desempenho das políticas públicas e a auditoria operacional.

Esses temas deveriam ser ministrados também nos cursos de formação dos novos servidores e nos cursos de promoção da carreira.

Outra proposta refere-se à inclusão da discussão da missão institucional do órgão com todos os servidores da CGU no processo de planejamento estratégico por meio da realização de atividades em todas as unidades regionais da CGU.

Foi identificada a necessidade de se nivelar concepções e entendimentos entre o órgão central e as unidades regionais. Para isso deveria haver uma maior presença dos servidores do órgão central nas Regionais, com a realização frequente de treinamentos.

Aprimoramento da comunicação interna

Alguns entrevistados apontaram a necessidade de haver uma melhoria da comunicação interna dentro da organização. A distância entre as concepções identificadas entre os servidores das unidades regionais e os servidores do órgão central comprova essa deficiência.

O fato dos servidores do órgão central estarem mais próximos da alta administração faz com que eles absorvam melhor a concepção do papel da instituição no aprimoramento da gestão. Na medida em que se distancia para outros níveis hierárquicos essa comunicação mostra-se deficiente e começam a surgir distorções a cerca do papel do controle interno.

Readequação da metodologia de trabalho e de elaboração dos Relatórios

Alguns entrevistados apontaram a necessidade de readequação da metodologia de trabalho e de elaboração dos relatórios de auditoria e fiscalização. A forma como o relatório está estruturado contribuiu para que o auditor se concentre na identificação de falhas pontuais, pois a estrutura do relatório o direciona para isso.

Os trabalhos executados pelos servidores nas atividades de auditoria e fiscalização são realizados mediante o preenchimento de formulários de questionários que muitas vezes contemplam aspectos mais pontuais, sem induzir o auditor a aprofundar-se em questões mais substanciais do programa. Assim, a readequação da metodologia de trabalho é fundamental para uniformizar procedimentos e corrigir prováveis distorções na forma de atuação dos auditores.

Reestruturação organizacional

As entrevistas com servidores da CGU apontaram a necessidade de fortalecimento das unidades de auditoria dos órgãos e entidades da Administração

Federal como forma de fortalecimento do papel do controle interno no aprimoramento da gestão.

Na descrição da evolução histórica do sistema de controle interno no Brasil, realizada no Capítulo II, a extinção dos Controles Internos Setoriais (Cisets) foi mencionada como um fator que contribuiu para o fortalecimento da capacidade de coordenação do sistema de controle interno, com a centralização das atividades num único órgão e no mesmo espaço físico. Conforme relatado, as Cisets enfrentavam uma série de dificuldades na sua atuação devido a sua vinculação dúbia ao Ministério e à Secretaria Federal de Controle. Apesar da importância da medida, com o tempo verificou-se um distanciamento entre os servidores do controle interno e as áreas responsáveis pela gestão das atividades finalísticas dos ministérios. Como os servidores não estavam mais nos ministérios, sua capacidade de acompanhamento das atividades finalísticas foi reduzida, acarretando num distanciamento maior entre gestores e auditores. Esse distanciamento reduziu a capacidade de atuação da CGU no aprimoramento da gestão e no auxílio aos gestores federais na avaliação dos controles internos dos programas governamentais.

A presente pesquisa identificou, mediante entrevistas e pesquisa documental, a necessidade de reestruturação do sistema de controle interno para implantação de um modelo organizacional que promova um fortalecimento da atuação da CGU junto aos Ministérios, sem perder a capacidade de coordenação por parte do órgão central. Essa reestruturação deveria buscar um modelo híbrido entre o modelo adotado pelas Cisets e o modelo atual adotado pela CGU.

A aproximação do sistema de planejamento e do sistema de controle interno também foi identificada como uma medida importante para fortalecer o papel da CGU como órgão retroalimentador do ciclo de gestão. A atuação dos órgãos de controle interno deve envolver todas as etapas do ciclo das políticas públicas, inclusive com a participação no processo de planejamento dos programas governamentais, como forma preventiva de controle. Na medida em que o controle passa a ser compreendido como parte do ciclo de gestão de políticas públicas e como atividade responsável por verificar se os resultados estão sendo alcançados conforme o planejado, o estreitamento dessas atividades se torna crucial.

O papel do controle no ciclo de gestão assume relevância na medida em que ele verifica se a ação está sendo executada conforme o planejado e se os objetivos das políticas estão sendo atingidos. Assim, cabe aos órgãos de controle não apenas verificar se as despesas foram realizadas em conformidade com a lei, mas também verificar se as ações que integram o processo de planejamento, consubstanciadas no plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual estão sendo cumpridas. Ou seja, as atividades de auditoria e fiscalização não podem ser realizadas sem partirem do conhecimento dos instrumentos de planejamento governamental.

A evolução histórica do sistema de controle interno no Brasil demonstra que, conforme a função de controle administrativo ganhou relevância, ocorreu uma ligação maior entre os sistemas de controle e de planejamento. A aproximação dessas duas atividades é fundamental para que os auditores tenham conhecimento claro dos objetivos e metas planejadas para cada programa, podendo assim aferir seu grau de atingimento. Com isso, seus relatórios poderão gerar informações para subsidiar decisões de readequação dos processos, retroalimentando o ciclo de gestão.

Uma questão crucial do planejamento e do orçamento refere-se ao risco de eles tornarem-se uma peça de ficção. Assim, também, o controle interno pode tornar-se uma atividade inócua se realmente não contribuir para a melhoria da gestão das organizações. Por isso, tem-se buscado a instituição de um sistema de controle que atue além da verificação formal dos atos praticados na Administração Pública e que seja capaz de contribuir para a avaliação dos resultados das políticas públicas.

Aumentar a presença dos servidores da CGU nos órgãos e entidades da Administração Federal irá contribuir para a aproximação entre as atividades de planejamento, orçamento, gestão e controle.

Com a extinção das Cissets foram criados os cargos de Assessor Especial de Controle Interno para auxiliarem os gestores federais no aprimoramento dos controles internos e para estabelecer uma ligação entre o órgão central do sistema de controle interno e o Ministério. Entretanto, a criação de um único cargo na estrutura do Ministério mostrou-se insuficiente para cumprir essa função.

Por isso deveriam ser criadas unidades de controle interno nos Ministérios, possibilitando a lotação de um grupo de servidores da CGU para atuarem em atividades de aprimoramento dos controles internos do órgão e fazerem uma ligação entre o órgão central e o Ministério. Essa medida possibilitaria aos servidores se especializarem em determinados campos da política pública e atuarem no controle preventivo, identificando

fragilidades dos controles internos e os principais riscos que estariam impactando o atingimento dos objetivos traçados. Além disso, os servidores do controle interno poderiam participar dos processos de formulação dos programas governamentais.

A atuação dos servidores da CGU deveria abranger também as entidades da Administração Indireta. A necessidade de ampliação do modelo das Cissets para a administração indireta decorre da fragilidade verificada nas unidades de auditoria interna da administração indireta. Atualmente, as unidades de auditoria interna das entidades federais são coordenadas por servidores das próprias entidades, o que causa, muitas vezes, restrição à atuação do auditor interno.

A viabilidade de implementação de um sistema de controle interno com unidades na administração direta e indireta pode ser comprovada pelo atual modelo adotado pela Advocacia Geral da União (AGU). A AGU tem unidades consultivas nos órgãos da administração direta e unidades consultivas nas autarquias e fundações, onde são lotados servidores da carreira da AGU, facilitando a atuação sistêmica do órgão central. Tanto a CGU quanto a AGU são órgãos da Administração Direta ligados diretamente à Presidência da República, estando ambos submetidos ao regime jurídico administrativo. Por isso, a comparação entre os dois modelos pode apontar para uma proposta viável de implementação.

Outro ponto seria a necessidade de fortalecimento das atividades investigativas da CGU, fundamentais ao combate à corrupção e identificação de irregularidades. Apesar da criação de unidades voltadas para atividades investigativas nas Unidades Regionais da CGU, os Núcleos de Ações Especiais (NAE), essas unidades têm poucos servidores em exercício. Por isso, essas unidades deveriam ser fortalecidas com a ampliação do número de servidores em cada NAE. Assim, sempre que no decorrer de uma fiscalização ou auditoria fosse identificado um fato que possa configurar uma irregularidade grave, o servidor do NAE seria encaminhado para essa auditoria e auxiliaria a equipe que estivesse em campo, dando um tratamento especial e mais investigativo à questão. No órgão central deveria ser criada uma Diretoria de Ações Especiais na estrutura da Secretaria Federal de Controle para aprimorar as atividades investigativas da CGU e coordenar os Núcleos de Ações Especiais nos Estados.

A presente proposta de reestruturação contempla o fortalecimento tanto do papel do controle interno no aprimoramento da gestão, com a criação de unidades nos

órgãos e entidades federais, quanto da função investigativa e de combate à corrupção, com a criação de uma estrutura especializada no órgão. Essa reestruturação permitiria ao servidor da CGU escolher atuar numa atividade mais investigativa ou mais consultiva, conforme seu perfil profissional e se especializar numa determinada área de atuação. A intensão é fortalecer os dois papéis essenciais da CGU para que ela atue de forma eficiente e eficaz no cumprimento de sua missão institucional, que conforme analisado anteriormente tem uma natureza dual que é da essência do controle interno.

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

REFERÊNCIAS

Livros, artigos e teses:

ABERBACH, Joel D.; PUTNAM, Robert D., ROCKMAN, Bert A. *Bureaucrats and politicians in western democracies*. Cambridge, Massachusetts, and London, England: Harvard University Press, 1981.

ABRÚCIO, F. L.; COSTA, Valeriano Mendes Ferreira. *Reforma do Estado e o Contexto Federativo Brasileiro*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 1998.

ABRÚCIO, Luiz Fernando; Loureiro, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIRDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.) *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

ANTUNES, Jerônimo. *Modelo de Avaliação de risco utilizando a lógica nebulosa*. 2004. Tese de doutorado do Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, 2004.

ARANTES, Rogério Bastos et al. O Controle Democrático da Administração Pública no Brasil. In: *Burocracia e Política no Brasil: Desafios para o Estado democrático no século XXI*, cap. 3. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BALBE, Ronald da Silva. *Controle interno e o foco nos resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BENDIX, Reinhard. *Max Weber: um perfil intelectual*. Tradução de Elisabeth Hanna e José Viegas Filho. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1986.

BEUREN, Ilse Maria Costa da Silva; ZONATTO, Vinícius. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública, RAP**, v. 48, (Sep-Out), 2014.

BEETHAM, David. *Bureaucracy*. 2nd. ed. Buckingham: Open University Press, 1996.

BOBBIO, Norberto. *A Teoria das Formas de Governo*. Brasília: Universidade de Brasília, 1980. Edição original italiana, 1976.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. (1994b) *Anais do Senado Federal: Atas das Comissões*. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/constituente>>. Acesso em: 01 jul. 2015.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos (2004 [2009]). *Construindo o Estado Republicano*. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Estado, Estado-Nação e Revolução Capitalista*. Escola de Economia de São Paulo (FGV). Textos para Discussão, n. 272, p. 272, nov., 2010.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALCANTE, Pedro Luiz. O Plano Plurianual: resultados da mais recente reforma do Planejamento e Orçamento no Brasil. In: **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 58, n. 2, p. 129-50, abr./jun., 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. *Teoria Geral da Administração*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1936.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. O papel da avaliação de políticas públicas como mecanismo de controle democrático da Administração Pública. GUEDES AM; FONSECA F. (orgs). *O controle social da Administração Pública*. São Paulo: Unesp, 2007.

CONTI, José Maurício. Controle interno mostra sua força no combate à corrupção. **Revista Consultor Jurídico**, 19 nov. 2013, São Paulo, 2013.

FARIA, Rodrigo Oliveira. *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 – comentada/coordenador José Maurício Conti*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

FLEURY, Maria Tereza Leme. O desvendar a cultura de uma organização – uma discussão metodológica. In: *Cultura e poder nas organizações*/M. Tereza Leme Fleury (et al). 2. Ed. – São Paulo: Alas, 1996.

GARCIA, Leice Maria. *Análise do controle interno no poder executivo federal brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: a história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

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

LIPSKY, Michael. *Street-Level Bureaucracy: Dilemmas of the individual in public services*. New York. Russel Stage Foundation: 1980.

LOUREIRO, Maria Rita. Controle Político da burocracia no presidencialismo americano: uma perspectiva comparada com o Brasil. **Relatório de Pesquisa**, n. 7, São Paulo: FGV/EAESP, 2003.

LOUREIRO, Maria Rita et al. Coordenação do sistema de Controle da Administração Pública Federal. **Série Pensando o Direito**, n. 33/2009, Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça, Brasília, 2009.

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

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

NUNES, Edson. *A gramática política do Brasil: clientelismos e insulamento burocrático*. Rio de Janeiro: Zahar; Brasília: ENAP, 1997.

O'DONNELL, Guilherme. *Democracia Delegativa?* **CEBRAP**. Novos Estudos, São Paulo, n. 31, out., 1991.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2011.

OLIVIERI, Cecília. Os controles políticos sobre a burocracia. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, Rio de Janeiro, set/out., 2011.

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

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

PALERMO, Vicente. Como se governa o Brasil: O debate sobre instituições políticas e gestão de governo, **Revista de Ciências Sociais**, v. 43, n. 3, 2000.

POWER, Michael. *The Theory of the Audit explosion. The Oxford handbook of public Management*. (2009). Disponível em: <<http://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199226443.001.0001/oxfordhb-9780199226443-e-15>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

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

SANTOS, Eugênio Andrade Vilela. O confronto ente o planejamento governamental e o PPA. In: CARDOSO, José Celso (Org.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*, v. 4, n. 5, Brasília: IPEA, 2011.

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

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, v. 8, n. 16, p. 20-45, jul./dez., 2006.

SOUZA, Maria do Carmo Campello. *Estado e Partidos Políticos no Brasil. (1930 a 1964)*. São Paulo: Alfa ômega, 1976.

VIEGAS, Waldyr. Controle administrativo e controle social – analogias, contrastes e paralogismos. **Cadernos de Administração**, v. 2, n. 6, Brasília, Departamento de Administração da Universidade de Brasília, out./dez., 1996.

WEBER, Max. *Ciência e política: duas vocações*. São Paulo: Martin Claret, 2006.

Documentos:

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. (1994) Anais do Senado Federal: Ata das Comissões. Disponível em <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/constituente>. Acesso em 01/07/2015.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Guia de Monitoramento PPA 2012-2015: Módulo de Monitoramento Temático/Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Coordenação de Documentação e Informação. Brasília: MP, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN/SFC/nº01/2001). Brasília, 2001.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Executiva. Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional. Plano de Integridade Institucional 2012-2015. Brasília, 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle. Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo. Brasília, 2015.

COSO. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Controle Interno – Estrutura Integrada. Sumário Executivo. Traduzido por PwC. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Maio/2013.

APÊNDICE A - Lista de Entrevistados

Adonias Fernandes Monteiro
Ana Maria de Farias
André Rodrigues
Antônio Afonso da Silva
Carlos Rossi Neto
Eveline Martins Brito
Geraldo Mourão da Silva
Janaina Lucas Ribeiro
Jose Antônio Gouvea Galhardo
Josemir Gadelha Alves
Leice Maria Garcia
Luis Alberto Sanábio Freesz
Mario Vinícius Spinelli
Priscila Escórcio de Franca
Renilda de Almeida Moura
Ronald da Silva Balbe
Ronaldo Alves Nogueira
Tatiana Freitas de Oliveira
Vitor Godoy Veiga
Wagner Rosa da Silva

APÊNDICE B – Roteiro de entrevista

1º. Em sua opinião, qual é o papel primordial da CGU, combater a corrupção ou contribuir para a melhoria da gestão?

2º. Você acha que é papel da CGU se preocupar com a melhoria da gestão pública?

3º. Você considera que atribuir ao mesmo servidor essas duas funções pode prejudicar a função principal?

4º Em relação à produção de relatórios, você acha que os servidores priorizaram relatos de ocorrência de irregularidades ou priorizarem fatos relacionados a problemas gerenciais (riscos que impactam a gestão)?

5º. O combate à corrupção tem sido a atividade que mais tem dado visibilidade à CGU. Entretanto, a CGU também tem como função apoiar o gestor federal na melhoria da gestão. Como essa função de apoio ao gestor é vista entre os servidores da CGU?

6º. O fato de a CGU ter como função, tanto apoiar o gestor na melhoria da gestão, quanto identificar irregularidades, atrapalha o trabalho institucional da CGU?

7º. Essa pergunta SÓ pode ser feita para o entrevistado que já declarou claramente que a função de gestão é primordial:

Em sua opinião, quais medidas poderiam ser tomadas para sensibilizar os servidores da CGU que seu papel não se restringe à identificação de irregularidades, e sim que, eles também têm uma função orientativa no aprimoramento da gestão.