FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PUBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA PROPOSTA PARA O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RIO DE JANEIRO
2014

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Lessa, Alexandre de Moraes

Controle na administração pública : uma proposta para o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro / Alexandre de Moraes Lessa. - 2014.

55 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Roberto da Costa Pimenta.

Inclui bibliografia.

1. Controle administrativo. 2. Correição (Direito judiciário). 3. Ouvidorias. 4. Controladoria. 5. Transparência na administração pública. 6. Corrupção administrativa. I. Pimenta, Roberto da Costa. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III.Título.

CDD – 351

SRA FGV

ALEXANDRE DE MORAES LESSA

CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA PROPOSTA PARA O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Trabalho Final de Curso apresentado ao Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre em Administração Pública.

Data da defesa: 29/04/2014

Aprovada em:

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

Roberto da Costa Pimenta
Orientador (a)

Ricardo Lopes Cardoso

Isabel de Sá Affonso da Costa

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo propor diretrizes para o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, de forma a inserir atividades de correição, de ouvidorias e de transparência e prevenção à corrupção. O cenário atual deste sistema estadual é regido pelo Decreto 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, e deixou de fora aquelas atividades. O trabalho contextualiza a importância de que tais atividades integrem um sistema único, a fim de desenvolver e manter permanente interlocução das informações produzidas por cada atividade. Como o controle interno é instrumento de *accountability*, tal integração pode fomentar a transparência, podendo contribuir para as ações do controle social. A premissa para a proposta de diretrizes do presente trabalho é o modelo federal e o modelo de alguns estados da federação, os quais já estruturaram seu sistema de controle interno do Poder Executivo, contemplando as atividades de controle interno, de correição, de ouvidorias e de transparência e prevenção à corrupção.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno, correição, ouvidoria, transparência e prevenção à corrupção.

ABSTRACT

The aim of this study is to propose guiding principles for the internal control system of the Executive Power in the state of Rio de Janeiro, in an effort to include activities that involve correction, transparency and corruption prevention, as well as its own ombudsman. Currently, this state system is ruled by Decree No. 43,463 of 14 February 2012, which did not cover the aforementioned activities. This study attempts to demonstrate the importance of integrating those activities in a single system, so as to develop and maintain permanent reporting of all information produced by each activity. Since the internal control is an instrument of accountability, such integration may promote transparency, thus contributing to the actions of social control. The premise for the guiding principles here proposed is the federal model, together with models applied in other states, where the internal control system of their Executive Power has already been structured in order to encompass internal control, correction, ombudsman and transparency and corruption prevention activities.

Keywords: Internal control system, correction, ombudsman, transparency and prevention to corruption activities.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 5

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS 5

1.2 DELIMITAÇÃO DO ESCOPO 9

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA 9

1.4 OBJETIVO 10

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO 10

2. CONTEXTUALIZAÇÃO TEÓRICA 12

2.1 CONTROLE GOVERNAMENTAL 12

2.1.1 Controle interno 13

2.1.2 Atividade de correição 16

2.1.3 Atividades de ouvidoria 17

2.1.4 Transparência e prevenção à corrupção 19

2.2 CONTROLADORIA 22

2.3 GOVERNANÇA PÚBLICA 22

3. METODOLOGIA 24

4. PESQUISA 25

4.1 ANÁLISE DE CASOS 26

4.2 COLETA DE DADOS 30

4.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO 31

4.4TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS 31

5. DIRETRIZES PARA REVISÃO DO SISTEMA 32

5.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – DESCRIÇÃO DO SISTEMA 32

5.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL - DESCRIÇÃO DO SISTEMA 35

5.3 AS DIRETRIZES: ADAPTAÇÃO DO MODELO DO GOVERNO FEDERAL PARA O CONTEXTO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO 41

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS 46

7. SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS 44

REFERÊNCIAS 48

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho se configura em um projeto de intervenção no sistema de controle interno da Administração Pública do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro. Nesta seção são abordados os aspectos iniciais do projeto, destacando-se sua justificativa e sua relevância, bem como seu objetivo e suas delimitações.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Um Estado empenhado para o bem estar de seu cidadão, baseado em valores fundamentais assegurados em sua Constituição e comprometido com sua organização racional, com a valorização da gestão por resultados e com o desenvolvimento socioeconômico nacional, tem o dever de controlar suas ações. Assim é que, emanando regras de controle, a própria Administração prima pela lisura de suas atividades, preserva o patrimônio público, previne a corrupção e promove a transparência.

Ademais, o controle da Administração Pública deve ser norteado pela busca da solidez e da eficiência de suas organizações, em prol da preservação dos valores e princípios estruturados pela própria Constituição Federal de 1988, desembocando no seu fim maior que é o interesse público. Tal interesse está amparado em princípios e valores que conduzem as atividades da Administração Pública, destacando-se a legalidade, a defesa do patrimônio público, a prevenção à corrupção, o incremento da transparência da gestão e a eficiência.

Abrucio (2007, p. 77, 84), ao traçar a trajetória da administração nos períodos de 1967 a 2007, aponta como um dos legados positivos do governo à época a moldagem dada à Controladoria Geral da União (CGU), indicando-a como importante instrumento de combate à ineficiência e à corrupção. A CGU é exatamente o órgão central do Governo Federal responsável pela supervisão técnica dos sistemas de controle interno, de correição, de ouvidoria e de promoção da transparência e prevenção à corrupção. Trata-se de um órgão que congrega o controle dos princípios e valores da legalidade, a defesa do patrimônio público, a prevenção à corrupção, o incremento da transparência da gestão e a eficiência. O autor prossegue afirmando que “os vários escândalos recentes desgastaram a imagem do Estado

brasileiro e, por isso, a população só tenderá a participar mais do controle social se houver avanços no combate à corrupção. Transparência e punição dos envolvidos são duas medidas que resgatariam o sentimento cívico da imensa maioria dos cidadãos desenganados e apáticos." (ABRUCIO, 2007, p. 77-84)

Corrobora ainda De Brito:

> O controle exercido pela Administração Pública transformou-se no decorrer do tempo. O resultado dessa transformação é a Controladoria-Geral da União – CGU (órgão central do sistema de Controle Interno vinculado à Presidência da República que assume as funções de Controle Interno, Correição, Ouvidoria e Prevenção da Corrupção), Secretaria de Controle Interno (órgãos setoriais do Ministério da Defesa, Ministério das Relações Exteriores, Presidência da República e Advocacia Geral da União) e um Conselho de Transparência Pública e Combate a Corrupção (órgão colegiado e consultivo vinculado à CGU). (DE BRITO, 2009, p. 3)

O controle das atividades estatais deve estar posto como um conjunto de atos destinados a verificar a conformidade das ações estatais com os direitos constitucionalmente designados a todos os cidadãos. Assim, ao estabelecer a estrutura e o processo para o controle de suas atividades, a Administração Pública tem como finalidade ulterior a busca pela consolidação de parte dos direitos dos governados. Fundamental então é clarificar quais são as ações da Administração Pública para controle de suas atividades, bem como quais órgãos a controlam, quais os mecanismos utilizados para o controle, quais os resultados deste controle e como se dá a responsabilização dos desvios. Tal visualização, porém, tende a se concentrar apenas no controle de processos administrativos, com foco na legalidade.

Em paralelo, desenvolve-se a visão de que o controle deveria priorizar aspectos finalísticos. O foco no controle dos resultados na Administração Pública, voltado para a qualidade e a eficiência dos serviços prestados à população, fortalece-se a partir da década de 1970, com o movimento "*reinventing government*" (OSBORNE; GLAEBER, 1992). O controle, então, deveria se debruçar sobre a averiguação do cumprimento dos objetivos, metas, modelos de planejamento, atos administrativos e de gestão, ordenados pelas normas e políticas públicas estabelecidas de maneira a se fazer cumprir a missão institucional da organização pública controlada.

Bresser-Pereira (1995) ressalta que a Constituição Federal de 1988 sacramentou os princípios de uma administração pública calcada nos princípios burocráticos e, assim, o controle estaria concentrado em processos de gestão e não em resultados e objetivos.

Nesse sentido, Lombardi (2003, p. 27) sustenta que "[o]s controles atendem à demanda dos cidadãos no sentido de serem informados sobre os resultados da ação das estruturas que os administram". Medauar (2013, p. 25) esposa tal entendimento ao afirmar que "[o]s mecanismos de controle social permitem, por si, que a Administração corrija ou evite inadequações nos seus atos ou omissões, e também suscitam a atuação dos órgãos de controle". A partir do controle, é possível o diagnóstico das eventuais necessidades de mudanças no curso de ações implementadas pelo Estado, impactando frontalmente o atingimento dos objetivos de determinada política pública.

As exigências que envolvem o controle presentes na Constituição de 1988, reforçadas pela emergência do *New Public Management* no contexto nacional, resultaram na instrumentalização das organizações públicas com sistemas de controle (BRESSER-PEREIRA, 1995). O intuito dos sistemas em questão é revestir os atos administrativos e as ações das gestões com mecanismos preventivos, de maneira a evitar a malversação dos recursos públicos, os desvios de conduta, a inadequação de ações inerentes à gestão eficiente e à responsabilização das irregularidades (BRESSER-PEREIRA, 1995).

O gestor público tem o dever de alinhar suas ações ao movimento de abandono do modelo burocrático weberiano, obsoleto diante do panorama organizacional contemporâneo, já que se encontra impregnado de morosidade, ineficiência e distante do controle social. O modelo gerencial, conhecido como *New Public Management*, e a governança pública surgem então como possibilidades para busca permanente pela Administração Pública da gestão eficiente, como defendida por Hood e Jackson (1990). No modelo da administração pública gerencial, que tem entre seus valores a eficiência, a descentralização, a produtividade e a *accountability* (KETTL, 2005), o controle dos resultados das políticas públicas é um dos focos. Esse modelo, aliado às boas práticas da governança pública, em especial, a estratégia de retorno do controle aos destinatários das políticas públicas, apresentam-se como os mais adequados para o gestor público comprometido com a promoção do controle social.

Contribuindo para a discussão do modelo mais adequado para a participação do cidadão na Administração Pública, temos que o modelo da administração pública gerencial e a governança pública apresentam um olhar distinto do modelo burocrático weberiano no que concerne aos cidadãos. Este último modelo entende o cidadão como usuário do serviço público, mero destinatário e sem influência na construção das políticas públicas que o impactam. Já a administração pública gerencial tem os cidadãos por clientes a serem atendidos pelo serviço público. E, por fim, a governança pública percebe o cidadão como

parceiro ou *stakeholder*, agente, portanto, de significância ímpar para a estruturação de ações públicas e para o controle destas.

Considerando-se então as premissas até aqui contextualizadas, percebemos que um modelo adequado para o sistema de controle interno, no qual os valores de defesa do patrimônio público, eficiência, eficácia e economicidade são respeitados, deve contemplar as atividades de promoção à transparência e prevenção à corrupção, correição e ouvidoria, pautadas no Princípio da Supremacia do Interesse Público. Não de outra forma, o Governo Federal optou pelo modelo em comento para o seu sistema de controle interno no âmbito do Poder Executivo, ciente das vantagens decorrentes, em especial, o preconizado pela Constituição Federal em relação aos valores e princípios da Administração Pública.

Ao observar a realidade do controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, concluímos que seu regramento não enseja o desenvolvimento das ações de correição, ouvidoria, promoção à transparência e prevenção à corrupção, pois assim o Poder Legislativo firmou por meio do Decreto 43.463/12 o modelo vigente. Cumpre ainda ressaltar que a pesquisa realizada para este trabalho diagnosticou que a norma que regra aquele sistema de controle está em prática em 24 Secretarias das 25 existentes, por meio das Coordenadorias Setoriais de Auditoria (COSEA) e Coordenadorias Setoriais de Contabilidade (COSEC). Entretanto, as ditas Coordenadorias estão estruturadas de forma dispersa na máquina governamental, carecendo de interlocução de dados, além de fragilizadas, já que estão subjugadas à Secretaria Estadual de Fazenda, que é o órgão central do controle interno estadual e, também, o órgão gestor das finanças públicas.

Possivelmente, um dos impactos da adaptação do modelo estadual ao modelo federal seria a cessação da assimetria de informação entre administrador público e sociedade, uma vez que a sinergia e o fluxo das informações produzidas pelo modelo de sistema de controle interno a ser proposto resultaria em dados mais compreensíveis e acessíveis ao controle social. Porém, não se pode desconsiderar o valoroso ensinamento de Bobbio: “o exercício do poder requer, inerentemente, a ocultação” (BOBBIO apud SANCHEZ, 2003, p. 117).

Há de se observar que a escolha feita pelo Poder Legislativo Estadual ao editar o Decreto 43.463/12, o qual não se vale das ações de correição, ouvidoria, promoção à transparência e prevenção à corrupção, teve a sua razão de ser. Decerto não passou despercebido por aquele Poder que, sem essas ações e sem um órgão central de controle interno autônomo e independente, o acesso e a compreensão dos dados pertinentes ao controle interno careceriam de confiabilidade e solidez. E uma das formas de revelar e expor essas

questões é por meio do fortalecimento do controle, que somente se dará a partir da sua divulgação, culminando no incremento do controle social sobre o controle governamental.

1.2 DELIMITAÇÃO DO ESCOPO

O escopo deste trabalho restringe-se à exploração do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, focando no estudo de quatro atividades, quais sejam atividade de controle interno (compreendida pela doutrina como integrada pelas ações de auditoria e contabilidade), atividades de correição, de ouvidoria, de transparência e prevenção à corrupção, já existentes no sistema de controle interno do Poder Executivo federal e repetidas em outros estados do país. Este trabalho acolheu então o entendimento de que essas ações devem ser formalizadas como subsistemas integrantes do designado sistema de controle interno do Poder Executivo.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

O atual cenário da Administração Pública do Estado do Rio de Janeiro experimenta reflexos de uma sociedade mais atuante e capacitada, que busca qualidade no atendimento e resultados satisfatórios no serviço público. Assim, essa mesma sociedade exige respostas rápidas, compreensíveis e de fácil acesso, de forma que os atos dos administradores possam ser alvo de controle pelos administrados. Dessa forma, entender o funcionamento do controle das organizações públicas é uma das chaves para que a sociedade civil consiga acessar os dados dos sistemas de controle governamental.

O sistema de controle interno em vigor no Estado do Rio de Janeiro surgiu no ano de 2012, a partir do Decreto 43.463, de 14 de fevereiro de 2012. Tal decreto trata do sistema de controle interno integrado pelos subsistemas de auditoria e de contabilidade, desconsiderando as atividades de correição, de ouvidoria e de promoção da transparência e prevenção à corrupção. Além dessa lacuna, tem-se também a ausência de um instrumento único, capaz de agregar informações objetivas pertinentes ao sistema de controle estadual, que possa ser utilizado pelo controle social e pelo gestor público.

Este trabalho, então, justifica-se em face de tal lacuna, ensejando a produção de propostas de diretrizes e adequando o sistema de controle interno em vigor no Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, que atualmente apenas conta com o subsistema de controle interno. Propõe-se estruturar o sistema com mais três subsistemas, a saber, de correição, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção, o que possibilitaria a formação de um grande sistema de controle com produção de informações por esses subsistemas, assim criando um compartilhamento contínuo destes dados.

1.4 OBJETIVO

O objetivo deste trabalho é propor diretrizes para o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, de forma a inserir atividades de correição, ouvidorias e de transparência e prevenção à corrupção, atualmente ausentes daquele sistema de controle. Propõe-se que esse sistema seja realizado nos moldes estruturados pelo Governo Federal, como se observa nos Decretos 3.591, de 6 de setembro de 2000, 5.480, de 30 de junho de 2005, e 8.109, de 17 de setembro de 2013.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está organizado em mais seis seções além desta introdução. Na segunda seção, é realizada a contextualização teórica do projeto, definindo-se o que se entende por controle, bem como o que é tratado na literatura acerca dos subsistemas de controle interno. São perscrutados ainda os temas controladoria e governança pública. Na seção terceira, é descrita a metodologia empregada e, na quarta, detalham-se a pesquisa com a análise de dois casos, a coleta dos dados, a análise de conteúdo e, por fim, o tratamento e a análise dos dados. A seção cinco é a responsável pelo desenvolvimento das diretrizes para revisão do sistema, na qual são apresentados os principais aspectos do sistema de controle interno do Poder Executivo Estado do Rio de Janeiro, o que é feito de forma similar para o sistema de controle interno no âmbito federal. Na seção seis, são apresentadas as considerações finais.

Finalmente, é realizada uma sugestão para trabalhos futuros, propondo-se a elaboração de um quadro analítico que estruture o sistema de controle em comento.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO TEÓRICA

O controle é ação indispensável na busca da realização de objetivos firmados por um grupo humano. Para a Administração Pública, o controle se revela instrumento capaz de acompanhar o cumprimento de metas e dos ordenamentos legais, os resultados da gestão traçados nos planos de governo ou programas de trabalho e o nível de transparência. Tem-se assim entendimento de que o controle deve ser percebido como política pública e estratégia de Estado de grande relevância na busca da transparência e da boa governança pública. Chega-se também à inevitável conclusão de que o governante de fato alinhado com a transparência prioriza a construção das políticas públicas de incentivo e fortalecimento do controle.

Nesta seção são analisados o desenvolvimento teórico dos conceitos abordados no projeto, como os subsistemas de controle interno, de correição, de atividades de ouvidorias e transparência e prevenção à corrupção.

2.1 CONTROLE GOVERNAMENTAL

A literatura desenvolvida acerca do controle no Brasil tem seu foco no controle externo, principalmente no contexto das reformas gerenciais ocorridas na década de 1990. Assim, as novas estruturas e processos acarretariam maior controle externo sobre as organizações públicas. Um exemplo é o trabalho de Abrucio (2007), que destaca o novo papel de entes como o Ministério Público e o Tribunal de Contas, bem como a maior atuação de membros da sociedade civil organizada, como as ONGs e as Organizações Sociais.

Em 1988, foi promulgada a Constituição Federal, que estabelece e estrutura o novo sistema de controle da administração pública. A Constituição está fundamentada nos princípios constitucionais de legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade e publicidade. Com a Constituição Federal de 1988 e a consolidação da democracia no país, amplia-se o alcance do controle (DE BRITO, 2009, p. 9). Para início da sua compreensão, devem estar postos, primeiramente, a função do controle e, em seguida, os vários tipos de controle aos quais estão submetidos os atos da Administração Pública.

2.1.1 Controle interno

A atividade de controle interno tem previsão constitucional, e, na atual Carta, sua presença foi alçada a valor de significância ímpar, em virtude de suas disposições serem mais incisivas do que nas cartas anteriores, no que concerne ao controle como instrumental na busca de excelência na gestão dos recursos públicos. Assim, o art. 70 da Constituição Federal consolidou o sistema de controle interno pátrio:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 2014)

A doutrina mais abalizada, integrada por Di Pietro (2013,p. 798), Carvalho Filho (2013, p. 943) e Justen (2013, p. 1188), ensina que, no tocante ao Poder que o exerce, o controle pode ser administrativo, legislativo ou judicial. Quanto ao órgão controlador ser ou não integrante do próprio órgão, têm-se os controles interno ou externo.

Segundo Mileski, o controle interno:

> [é] a forma que a Administração possui para verificar a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público, em que se inclui, inclusive, avaliação envolvendo a conveniência administrativa do ato praticado. (MILESKI, 2003, p. 140)

Para Carvalho Filho,

> o controle pode ser interno, quando a aferição se voltar para os órgãos da Administração incumbidos de exercer a atividade. A hierarquia e a disciplina são fatores intrínsecos a essa forma de controle [....], deve a entidade federativa aferir forma de prestação, os resultados que tem produzido, os benefícios sociais, a necessidade de ampliação, redução ou substituição, e, enfim, todos os aspectos que constituam real avaliação do que está sendo executado. (CARVALHO FILHO, 2013, p. 334)

O controle interno tem caráter preventivo, e seu monitoramento busca garantir que os controles funcionem como o ordenado pela norma e somente sejam alterados conforme as mudanças nas condições do ambiente em que atua na Administração pelo viés legislativo. O

monitoramento deve também considerar se, na verificação da missão da entidade, os objetivos gerais pré-determinados de controle interno estão sendo atingidos (INTOSAI, 2007, p. 57).

A fiscalização do cumprimento do pactuado na norma é atribuição do gestor público. O controle é um dos papéis do administrador, e, para que seus objetivos sejam alcançados, não basta somente que ele seja capaz de deliberar as atividades de planejamento, organização e direção de uma entidade, mas também precisa deter o controle, uma vez que através dele é que serão assinaladas as falhas, os desvios e os desperdícios nas atividades de uma organização (SOUZA, 2008).

O controle interno detém características da auditoria operacional: analisar, em todos os atos, o princípio da legalidade, mediante o monitoramento à luz de todo aspecto legal que regulamenta o setor público e, principalmente, controlar e constatar se as metas da organização estão sendo alcançadas, sempre observando os princípios da eficiência, eficácia e economicidade (BULGARI apud SOUZA, 2008).

As ações que envolvem a Administração Pública, em especial quando atinentes à defesa do patrimônio público, sustentam-se nos valores constitucionais da eficiência, da eficácia e da economicidade. Carvalho Filho distingue da seguinte forma eficiência, eficácia e a correlação com efetividade:

> A eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os resultados obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos. O desejável é que tais qualificações caminhem simultaneamente, mas é possível admitir que haja condutas administrativas produzidas com eficiência, embora não tenha eficácia ou efetividade. (CARVALHO FILHO, 2013, p. 32)

Assim temos que tais valores são de grande impacto para o controle da Administração Pública. Por outro lado, os princípios constitucionais que conduzem o controle interno são os da supremacia do interesse público, da economicidade, a legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e da probidade administrativa.

O princípio da supremacia do interesse público deságua em todos os ramos do direito público e tem o Estado como representante de toda a sociedade. Sempre que houver desavença entre os interesses público e particular, o interesse público será preponderado e tutelado pelo Estado, respeitados, todavia, os direitos e garantias individuais existentes na Constituição (MOREIRA, 2008). Porém, Justen Filho traça seu entendimento para aquele

princípio de forma relevante para o controle, trazendo-o para o aspecto da conduta do agente público:

> [...] a supremacia e a indisponibilidade do interesse público vinculam-se diretamente ao princípio da República, que impõe a dissociação entre titularidade e exercício do interesse público. Juridicamente, o efetivo titular do interesse público é a comunidade, o povo. O direito não faculta ao agente público o poder para escolher entre cumprir e não cumprir o interesse público. O agente é um servo do interesse público – nessa acepção, o interesse público é indisponível. (JUSTEN FILHO, 2013, p. 144)

A economicidade, enquanto princípio previsto no art. 70 da Constituição Federal de 1988 e direcionado ao agente público, leva a administração à racionalização dos seus atos e à adoção da gestão eficiente dos recursos públicos, conduzindo assim a um estreitamento do controle. Segundo Brawn (2011), um aspecto da economicidade que tende a associar as formas de análise é a sua avaliação de dimensão, que se encontra presente na análise legal e na avaliação de desempenho da administração. Esse ponto torna-se relevante quando se tem a necessidade de integrar as duas grandes vertentes de análise: não gerar prejuízos aos cofres, que é escopo de todos os códigos de Direito Administrativo, ao mesmo tempo em que análises de custo-benefício são ferramentas de uso geral nas avaliações de eficácia e efetividade.

O princípio da legalidade e o controle da administração nasceram juntos com o Estado de Direito, pois a lei define os limites dos atos administrativos que tenham por objeto a restrição ao exercício dos direitos individuais em prol da coletividade. Tem-se então que a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei (DI PIETRO, 2013, p. 65). O princípio da legalidade é certamente a diretriz básica da conduta dos agentes da administração. Significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Não o sendo, a atividade é ilícita.

No princípio da legalidade, a conduta do agente público também é destaque, como bem define Carvalho Filho:

> O princípio da legalidade é reconhecidamente o mais importante em termos de função administrativa. Partindo-se da premissa de que esta função se desenvolve de forma subjacente à lei e que os agentes não têm aquela vontade livre que caracteriza os particulares em geral, não é difícil perceber que tudo quanto se processe no âmbito da Administração Pública há de estar adstrito ao que a lei determina. (CARVALHO FILHO, 2013, p. 940)

A razoabilidade tem por fim medir a compatibilidade entre meios e fins, impondo limites à discricionariedade administrativa, inerente em certos atos administrativos praticados de acordo com a oportunidade e conveniência vislumbrada pelo agente público. O entrelace dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade se dá de forma que o primeiro constitui um dos aspectos do segundo. Para Di Pietro:

> [...] o princípio da razoabilidade, entre outras coisas, exige proporcionalidade entre os meios de que se utiliza a Administração e os fins que ela tem que alcançar. E essa proporcionalidade deve ser medida não pelos critérios pessoais do administrador, mas segundo padrões comuns na sociedade em que se vive; e não pode ser medida diante dos termos frios da lei, mas diante do caso concreto. Com efeito, embora a norma legal deixe um espaço livre para decisão administrativa, segundo critérios de oportunidade e conveniência, essa liberdade às vezes se reduz no caso concreto, onde os fatos podem apontar para o administrador a melhor solução. (DI PIETRO, 2013, p. 81)

A probidade administrativa tem sentido de boa-fé e é afeta ao princípio da moralidade, segundo o qual o administrador tem o dever de agir com honestidade no exercício da função pública. É, portanto, ambiente indispensável de atuação do controle interno.

2.1.2 Atividade de correição

As atividades de correição usualmente estão a cargo de unidades de Corregedoria, que têm o papel institucional de controlar e fiscalizar as atividades funcionais, os procedimentos e os fluxos de informação. Fiscalizar, apontar falhas e determinar correção evita que a Administração Pública se afaste de seu papel de promoção do bem comum.

O controle disciplinar desenvolvido pelas Corregedorias implica permanente orientação no que se refere ao comportamento funcional dos integrantes de determinado órgão. No cumprimento da atividade de vigilância, as Corregedorias devem orientar a atuação desses agentes, tornando-os colaboradores do processo e, assim, participantes ativos da missão institucional no seu regular desenvolvimento. Assim é que as Corregedorias têm papel fundamental ao verificar e corrigir irregularidades, propondo o aprimoramento que garanta a excelência dos serviços prestados.

De Brito (2009) entende como atividades da correição a apuração de denúncias e representações; a recomendação ou a instauração de processo de sindicância, inclusive as

patrimoniais; a recomendação ou a instauração de processo administrativo disciplinar, assim como sua revisão; a investigação e a apuração de operações suspeitas e atípicas.

A Controladoria Geral da União define correição da seguinte maneira:

> A correição é uma das áreas de atuação fundamentais da Controladoria Geral da União (CGU) e consiste nas atividades relacionadas à apuração de possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e à aplicação das devidas penalidades. A unidade da CGU responsável pelas atividades relacionadas à "correição" é a Corregedoria Geral da União (CRG). (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2014)

A noção de atividade de correição usualmente é compreendida como a capacidade de coibir abusos e excessos cometidos pelos agentes públicos a partir da repressão. Ocorre que tal atividade não possui unicamente cunho punitivo, mas também sua concepção deve abranger o elemento participativo. Para tanto, a sociedade precisa entender o funcionamento do controle de correição, para propor medidas e influenciar as tomadas de decisões.

A atividade de correição está atrelada à fiscalização do cumprimento dos princípios constitucionais e normas legais afetos à Administração Pública e está ligada, também, às consequentes responsabilização e penalização daqueles que os violam. Essa atividade gera dados estratégicos para a tomada de decisão, e sua articulação com os sistemas de controle interno, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção resulta em novas práticas de gestão, com o saneamento de irregularidades, a promoção da transparência, o combate à corrupção e a improbidade administrativa.

Dessa forma, são ações da correição a coleta e o tratamento dos dados estratégicos pelas Corregedorias, muitas vezes, a partir do intercâmbio técnico-científico para execução de atividades de inteligência e investigação. A atuação das Corregedorias se torna, então, fator impulsionador da efetividade do sistema de controle da Administração Pública, ao agregar aqueles dados aos dados dos outros três subsistemas.

2.1.3 Atividades de ouvidoria

Com a consolidação das atividades de ouvidoria pública em virtude da promulgação da Carta de 1988, um novo cenário para a gestão pública nacional permeada pela participação social se delineou. O significado no Brasil para o termo ouvidoria é semelhante ao termo

sueco *ombudsman*, podendo ser entendido como "representante do povo". Assim, sua conexão com participação social é inescusável e pode ser compreendida como instituição que visa acolher, informar e transmitir as expectativas individuais e coletivas das pessoas, dos cidadãos e dos destinatários dos serviços públicos. Seu compromisso de transformar a sociedade, com papel de destaque no processo de diálogo nas relações entre os indivíduos, grupos e organizações, de cunho mediador, é instrumento para a participação social, possibilitando o acesso e os controles interno e externo da Administração Pública.

O elemento mediação se faz presente no conceito *ombudsman*/ouvidor, já que este exerce a função de representante do cidadão junto à instituição em que atua, "no intuito de atribuir ao ouvidor seu real papel, que consiste em defender os interesses do cidadão contra os abusos de instituições, entretanto sem fazer uso da unilateralidade..." (SALES, 2006, p. 154)

O parágrafo 3º. do artigo 37 da Constituição Federal de 1988 consubstancia a participação do cidadão na Administração Pública, e vários órgãos canalizaram o atendimento ao mandamento constitucional nas Ouvidorias.

> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
> 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:
> I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;
> II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;
> III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (BRASIL, 2014)

É bastante controverso determinar em qual controle se inserem as Ouvidorias. As Ouvidorias são tidas por vezes como integrantes dos órgãos de controle interno nas organizações diante de sua atuação preventiva e, portanto, parte do subsistema de controle. Em outras, são entendidas como órgão de controle externo, por se tratar de elo de ligação entre o cidadão e o Poder Público, funcionando como entidades de interface entre a organização e o consumidor final, conforme afirma Petenate (2011, p. 45). O presente trabalho, que não tem por objetivo se aprofundar nessa discussão, acolherá as atividades de ouvidoria como um subsistema que desenvolve suas ações em conjunto aos subsistema de controle interno, de correição e de transparência e prevenção à corrupção, como bem estruturado pelo Decreto 8.109/13.

A consolidação da unidade de ouvidoria enquanto integrante do sistema de controle ocorre ao ser identificada como uma ferramenta de gestão da qualidade dos serviços prestados e, consequentemente, como instrumento de fortalecimento da participação cidadã e da democracia. Speck (2008) identificou cinco formas de atuação que, em maior ou menor grau, estão presentes nas unidades de ouvidoria:

a) ouvidoria como um canal de interação com o cidadão;
b) ouvidoria como instrumento de mediação;
c) ouvidoria como instrumento de gestão da qualidade dos serviços prestados;
d) ouvidoria como um lugar difuso e de defesa dos Direitos Humanos;
e) ouvidoria com caráter investigativo.

Ao presente trabalho, o item relevante é a atuação como canal de interação com o cidadão e a atuação como instrumento de gestão da qualidade dos serviços prestados, pois a ouvidoria surge como instrumento da gestão participativa e voltada à melhoria dos processos da instituição.

2.1.4 Transparência e prevenção à corrupção

Aproximadamente nos últimos quinze anos, os temas transparência e prevenção à corrupção se tornaram mais assíduos nos debates nacionais. Uma das consequências foi a criação de mecanismos objetivando fortalecer o controle social e estimulando-os a atuar com os órgãos de controle.

Conjuntamente a esse cenário, observaram-se mudanças na Administração Pública e atualmente esta tem por princípios básicos a organização, o planejamento, o comando e o controle. Com a implantação do modelo gerencial há muito adotado na administração privada, a ação estatal passou a utilizar uma postura de adoção dos serviços voltados estritamente aos anseios do cidadão com transparência e ética maiores nos negócios públicos, tendo como propósitos o aumento da eficácia, da eficiência e da efetividade da administração pública (PEREIRA, 2002).

Esses princípios norteadores da Administração Pública estão associados à evolução do Estado burocrático para o Estado democrático e à consequente participação do cidadão no controle das atividades estatais. Tem-se, então, que a transparência na Administração Pública permeia o acesso do cidadão à informação governamental, o que promove uma democratização na relação sociedade civil e Estado. Assim, tal relação afeta a transparência, ao funcionar como um inibidor de atos ímprobos dos agentes públicos, sendo elemento preventivo no combate à corrupção.

Nye (1967) apud Andvig et al. (2000:12) designa a corrupção como o comportamento que se desvia das obrigações formais do cargo público (eletivo ou por indicação) por causa de vantagens pessoais, de ganhos de riqueza ou de status. O servidor efetivo de carreira, que não foi incluído na definição de Nye, foi contemplado por Shleifer e Vishny (1993, p. 599): "corrupção é a venda por funcionários públicos de propriedade do governo para ganho pessoal."

Rose-Ackerman afirma que:

> Incentivos para oferta e demanda de propinas ocorrem toda vez que os agentes do governo possuem poder econômico sobre uma empresa privada ou um indivíduo. Não importa se o poder é justificado ou injustificado. Uma vez que se institucionaliza um esquema bem-sucedido de propinas, funcionários corruptos dispõem de um incentivo para elevar o valor dos subornos exigidos, bem como para procurar alternativas de extorsão de pagamentos. (ROSE-ACKERMAN, 2002, p. 95)

Jain (2001, p. 73) entende corrupção como atos nos quais o poder do cargo público é usado para ganhos pessoais de uma forma que transgride as regras do jogo. Para que a corrupção ocorra, é necessário *a priori* um ambiente favorável, identificado por Jain (2001, p. 77-85) a partir da coexistência de três elementos:

a) a existência de poderes discricionários;
b) a existência de rendas econômicas consideráveis;
c) uma probabilidade de detecção e punição relativamente baixa.

É exatamente este último elemento que interessa ao presente trabalho. Uma baixa probabilidade de detecção usualmente é fruto da falta de transparência das ações governamentais, refletindo na criação de um ambiente favorável à propagação da corrupção.

Uma baixa probabilidade de punição está diretamente afeta à fragilidade da responsabilização. Para a concretização da responsabilização, minimamente é necessário um sistema integrado de informações que sirva de instrumento para a construção dos elementos probatórios dentro de um processo investigativo. Somente a partir de elementos reveladores da autoria e da materialidade é que a responsabilização é alcançada em um processo administrativo disciplinar e, assim, passível de penalização administrativa.

O diagnóstico não pode ser outro senão o de que a falta de controles eficientes sobre a máquina governamental e seus atores cria o ambiente favorável para a corrupção. O sistema de controle surge, então, como o principal mecanismo de divulgação de informações aos cidadãos, conferindo transparência à gestão da coisa pública e inibindo a corrupção. Tal sistema deve reunir os esforços das ações da *accountability*, da transparência, do combate à corrupção, da responsabilização e da prestação de contas dos recursos públicos.

A partir do sistema de controle interno, capitaneado por uma controladoria, uma vez que, ao se percorrer os vários setores de um organismo, esse é o órgão que aglutina melhor o conhecimento dos processos, informações, estratégias e resultados, tem-se que a publicidade dos dados relevantes ao controle social é mais eficazmente disponibilizada.

Atenta a esse formato, a Administração Pública Federal facilitou o acesso às informações do uso dos recursos públicos a partir de novembro de 2004, com a criação do Portal da Transparência pela Controladoria Geral da União (CGU). Esse movimento intencionou promover o aumento da transparência, incentivar o controle social, fortalecer a democracia e prevenir a corrupção, assim possibilitando a qualquer cidadão o conhecimento dos programas e ações do Governo Federal, como a transferência de recursos federais aos governos estaduais, municipais e ao Distrito Federal. Porém, o marco legal para divulgação da utilização dos recursos públicos na internet foi a edição da lei 9.755, de 16 de dezembro de 1998, criando a *homepage* Contas Públicas, a cargo do Tribunal de Contas da União.

Atualmente, as atividades de promoção da transparência e prevenção à corrupção no âmbito do Poder Executivo Federal são de competência da Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção, que, conforme consta na página da CGU, tem por função atuar:

> [...] na formulação, coordenação e fomento a programas, ações e normas voltados à prevenção da corrupção na administração pública e na sua relação com o setor privado, destacando-se a promoção da transparência, do acesso à informação, do controle social, da conduta ética e da integridade nas instituições públicas e privadas. Promove[r] também a cooperação com órgãos, entidades e organismos nacionais e internacionais que atuam no campo da prevenção da corrupção, além de fomentar a realização de estudos e pesquisas visando à produção e à disseminação

> do conhecimento em suas áreas de atuação. (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2014)

2.2 CONTROLADORIA

Toda organização deve estar munida em sua estrutura de um órgão aglutinador e direcionador dos esforços originados pela busca da realização de sua missão. Nessa perspectiva, algumas organizações concretizam essa demanda na criação de Controladorias, como órgão responsável pela coordenação das informações, em prol da eficácia dos resultados pelo conhecimento que envolve a gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial.

Tung (1976, p. 11), ao definir controladoria pela perspectiva científica, explica que ela é responsável por indagar sobre os objetivos e as realizações da entidade sob o ponto de vista econômico, não se restringindo aos estudos sobre o registro estático dos fatos contábeis e englobando os **processos de planejamento**, **de análise** e de **controle** da entidade (grifo nosso). Croazatti (1999, p. 16-17) destaca que a controladoria é responsável pela sinergia entre as áreas, pela otimização do resultado econômico, pela gestão dos sistemas de informações gerenciais, pela oferta de avaliações quantitativas e pela elaboração do planejamento estratégico.

O papel da Controladoria não pode estar somente associado a sistemas contábeis. Seu alcance se estende a todos os processos da gestão, dentre os quais estão o planejamento e o controle, produzindo dados que culminarão no cumprimento da missão, na excelência dos processos organizacionais e no cumprimento de resultados planejados.

2.3 GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança pública se sustenta sobre os elementos estruturais de gestão, responsabilidade, transparência e legalidade.

Löffer conceituou governança como:

> [...] uma nova geração de reformas administrativas e de Estado que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo

> Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes. (LÖFFER, 2001, p. 212)

Os elementos marcantes no entendimento de Löffer para a governança são a transparência e os atores envolvidos nas ações da gestão, do Estado, das empresas e da sociedade civil. A presença destes, de certa forma, resulta na minoração da assimetria de informação. Assim, temos que os diversos níveis de informação sobre a gestão detida pelo gestor público devem ser compartilhadas com a sociedade civil em prol da transparência.

A governança pública deve servir de instrumento para a redução da assimetria de informação através dos sistemas de controle. Dessa forma, a produção dos dados originados pelas ações do controle interno, da correição, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção impactam diretamente no suprimento de dados do controle da Administração Pública ao controle social, mitigando a assimetria de informações ora em comento.

Mello (2006) entende a governança pública da seguinte forma: a proteção ao inter-relacionamento entre administração, controle e supervisão, feita pela organização governamental, pela situação organizacional e pelas autoridades de governo, visando relacionar os objetivos políticos efetiva e eficazmente, como também comunicar publicamente e providenciar uma prestação de contas para benefício da sociedade. Assim, a ausência de controle pela Administração Pública de seus atos e a não atuação da sociedade civil no controle inibe a transparência. Mansur expõe, então, a importância do papel do controle social para a transparência:

> Em geral a corrupção se aproveita da **ausência de controles**, o que por consequência impede o aparecimento dos fatores de transparência e justiça. Em resumo, o melhor fiscal é a própria população, pois é quase impossível aos poderes executivo, legislativo ou judiciário fiscalizarem todas as ações que estão sendo realizadas no país em termo de intenção e realização de fraudes. (MANSUR, 2009, p. 178)

3. METODOLOGIA

A metodologia adotada foi a qualitativa, por ser a mais adequada para a compreensão da estrutura dos sistemas de controle interno federal e estaduais dos Poderes Executivos, dos atores envolvidos neste controle e de como se relacionam com os fenômenos do controle, responsabilização, participação social, prestação de contas e transparência. De acordo com Richardson:

> Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (RICHARDSON, 1999, p. 80)

A opção pela metodologia qualitativa decorreu de sua capacidade de orientar o pesquisador na superação de concepções iniciais e evoluir para revisão de estruturas teóricas e práticas adotadas previamente, de forma a sustentar propostas, descrições ou explicações no que concerne ao tema controle interno. Para o presente trabalho tal metodologia interessou como forma de orientar a coleta criteriosa dos dados iniciais e, por fim, a construção da proposta de rearranjo do sistema do controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

Assim teve início a pesquisa, através do estudo da bibliografia aplicada ao tema, evoluindo para a exploração do problema, perpassando pela construção de duas análises de caso, concluindo-se com o tratamento dos dados. Na consecução da pesquisa, incluem-se a análise e a comparação dos modelos do sistema de controle interno do Executivo dos outros Estados e da União.

O método adotado como base lógica da investigação foi o dedutivo, pois conforme Siena (2007, p. 50) explicou, no método dedutivo, o objetivo é explicar o conteúdo das premissas, por meio do raciocínio em ordem descendente – análise do geral ao particular. Nesse método, o pressuposto é que as premissas verdadeiras levam às conclusões verdadeiras.

4. PESQUISA

A pesquisa quanto ao seu procedimento é bibliográfica, decorrendo um detalhamento teórico. Utilizaram-se como referencial a bibliografia de vários autores estudiosos da Administração Pública e do controle na Administração Pública, trabalhos científicos, páginas oficiais da União, dos Estados e dos Tribunais na internet e legislações afetas ao tema. Para Gil (2007, p. 44), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Tornou-se necessária, então, a investigação do conceito de controle das atividades governamentais, princípios constitucionais e valores da Administração Pública relacionados ao controle, governança pública, controladoria, atividades de correição, atividades de ouvidoria, transparência e prevenção à corrupção e *accountability*.

A pesquisa tem cunho exploratório quanto ao seu objetivo, buscando compreender os modelos de controle interno vigentes, a fim de formular proposição de diretrizes. Para Gil, em relação aos objetivos da pesquisa, esta é considerada exploratória se:

> [...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. (GIL, 2007, p. 41)

Foram visitadas cinco Secretarias executivas estaduais do Rio de Janeiro, quais sejam Secretaria de Estado de Educação, Secretaria de Estado de Saúde, Secretaria de Estado de Administração Penitenciária, Secretaria de Estado de Assistência Social e Direitos Humanos e Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. Tanto na Secretaria de Educação quanto na Secretaria de Saúde, foram disponibilizadas várias informações concernentes aos seus sistemas de controle interno, assim como às legislações a que estão vinculadas. A pesquisa de campo nessas Secretarias se concretizou mediante a participação em entrevistas com o chefe de gabinete da Secretaria de Educação e, na Secretaria de Saúde, com o auditor e a ouvidora-geral, originando dados que foram fichados e tratados.

Nas outras três Secretarias que integrariam a amostra da pesquisa, observou-se resistência no acesso a dados do seu sistema de controle interno, não possibilitando assim a coleta fiel dos dados, originados somente no acesso às páginas eletrônicas das Secretarias. É

relevante consignar que a pesquisa bibliográfica aqui realizada não é instrumento suficiente para o atingimento do objetivo deste trabalho, pois conjugada à pesquisa é necessária a visita a campo, a fim de averiguar como se desenvolvem no dia a dia da organização pública as atividades e a estruturação do seu controle interno, não suprindo a pesquisa apenas a verificação do cumprimento ou não do Decreto 43.463/12.

Destaca-se ainda que, até março de 2014, estavam implantadas nas 25 Secretarias do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro 26 Coordenadorias Setoriais de Auditoria (a Vice-Governadoria também possui Coordenadoria, apesar de não ser Secretaria) e 24 Coordenadorias Setoriais de Contabilidade. Todas estão hierarquicamente vinculadas à Auditoria Geral do Estado e à Contadoria Geral do Estado, que por sua vez estão subordinadas ao órgão central do Controle Interno estadual, que é a Secretaria de Estado de Fazenda, conforme ordena o Decreto 43.463/12.

No âmbito dos Poderes Executivos dos outros 25 estados e do Distrito Federal, apurou-se que, até março de 2014, 17 Estados do país já tinham como órgão central do seu controle interno uma Controladoria Geral Estadual ou Secretaria com as atribuições de controladoria. Dentre esses, o Estado do Paraná se mostra um dos mais alinhados ao modelo do Poder Executivo do Governo Federal, uma vez que seu sistema de controle interno possui atividades de promoção à transparência e prevenção à corrupção, de correição, de ouvidoria e de controle interno, integrantes de uma Controladoria Geral do Estado. Já o Estado de Sergipe deve ser apontado como o pioneiro na criação de uma Controladoria Geral Estadual no país (Lei Estadual 3.591, de 09/001/1995). A coleta dos dados pertinentes às Controladorias estaduais resultou na tabela 1 a seguir.

TABELA 1: Controladorias Estaduais e documentos de criação

DENOMINAÇÃO DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO	SIGLA	LEGISLAÇÃO
Controladoria Geral do Estado do Acre	CGE-AC	Lei Complementar n° 171 de 31/08/2007
Controladoria Geral do Estado de Alagoas	CGE-AL	Lei Delegada n° 15 de 18/03/2003
Controladoria Geral do Estado do Amazonas	CGE-AM	Lei Delegada n° 3 de 09/06/2005
Controladoria Geral do Estado do Amapá	CGE-AP	Lei n° 1.774 de 17/10/2013
Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	SCOG-CE	Lei n° 13.297 de 07/03/2003
Controladoria Geral do Estado de Goiás	CGE-GO	Lei n° 17.257 de 26/01/2011

Controladoria Geral do Estado do Maranhão	CGE-MA	Lei n° 7.844 de 31/01/2003
Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais	CGE-MG	Lei Delegada n° 180 de 20/01/2011
Controladoria Geral do Estado da Paraíba	CGE-PB	Lei n° 7.721 de 27/04/2005
Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco	SECGE-PE	Lei n° 13.205 de 19/01/2007
Controladoria Geral do Estado do Piauí	CGE-PI	Lei Complementar n° 28 de 09/06/2003
Controladoria Geral do Estado do Paraná	CGE-PR	Lei Estadual n° 17.745 de 30/10/2013
Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte	CGE-RN	Lei Complementar n° 150 de 09/01/1997
Controladoria Geral do Estado de Rondônia	CGE-RO	Lei Complementar n° 133 de 22/06/1995
Controladoria Geral do Estado de Roraima	CGE-RR	Lei n° 499 de 19/07/2005
Controladoria Geral do Estado de Sergipe	CGE-SE	Lei n° 3.591 de 09/01/1995
Controladoria Geral do Estado do Tocantins	CGE-TO	Lei n° 1.415 de 20/11/2003

Fonte: Adaptado e atualizado pelo autor a partir da Tabela de Suzart, Marcelino e Rocha (2011)

Tem-se então que a Criação da CGU, que ocorreu em 28/05/2003, através da Lei Federal 10.683, não pode ser designada como marco para a instituição pelos entes estaduais de suas Controladorias Gerais. Ademais não existe no cenário legislativo nacional a obrigatoriedade da criação de tal órgão pelos entes federativos. O surgimento destes órgãos não significa que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor público brasileiro. As controladorias públicas no Brasil foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade (SUZART, MARCELINO e ROCHA, 2011, p.45).

4.1 ANÁLISE DE CASOS

A primeira análise de caso apresentada é a da Secretaria Estadual de Educação do Estado do Rio de Janeiro, que possui em sua estrutura organizacional (Figura 1) o subsistema

de controle interno, representado por uma Coordenadoria Setorial de Auditoria e uma Coordenadoria Setorial de Contabilidade, conforme determina o Decreto 43.463/12, desvinculadas hierarquicamente, portanto, do secretário estadual de Educação. Tais Coordenadorias respondem ao órgão central estadual de controle interno, que é a Secretaria Estadual de Fazenda. Não possui Ouvidoria, mas uma Central de Relacionamento, com a atribuição de acolher e encaminhar as reclamações dos usuários.

No que se refere à atividade de correição, o Decreto 41.348, de 11 de junho de 2008, insere a Comissão Permanente de Sindicância na estrutura da Chefia de Gabinete da Secretaria Estadual de Educação do Rio de Janeiro. Daí vislumbram-se duas problemáticas. Inicialmente, apenas parte da atividade de correição, unicamente o seu eixo investigativo-punitivo, é desenvolvida, não se realizando as ações de acompanhamento e fiscalização rotineira das atividades funcionais, dos procedimentos e dos fluxos de informação. Ademais, percebe-se que a vinculação da Comissão ao topo hierárquico da gestão da Secretaria pode influir na autonomia e na imparcialidade da Comissão para o desempenho de suas atribuições, já que a submissão ao gestor que ordena todas as operações do organismo pode impactar na decisão final exarada pela Comissão Permanente em seu relatório.

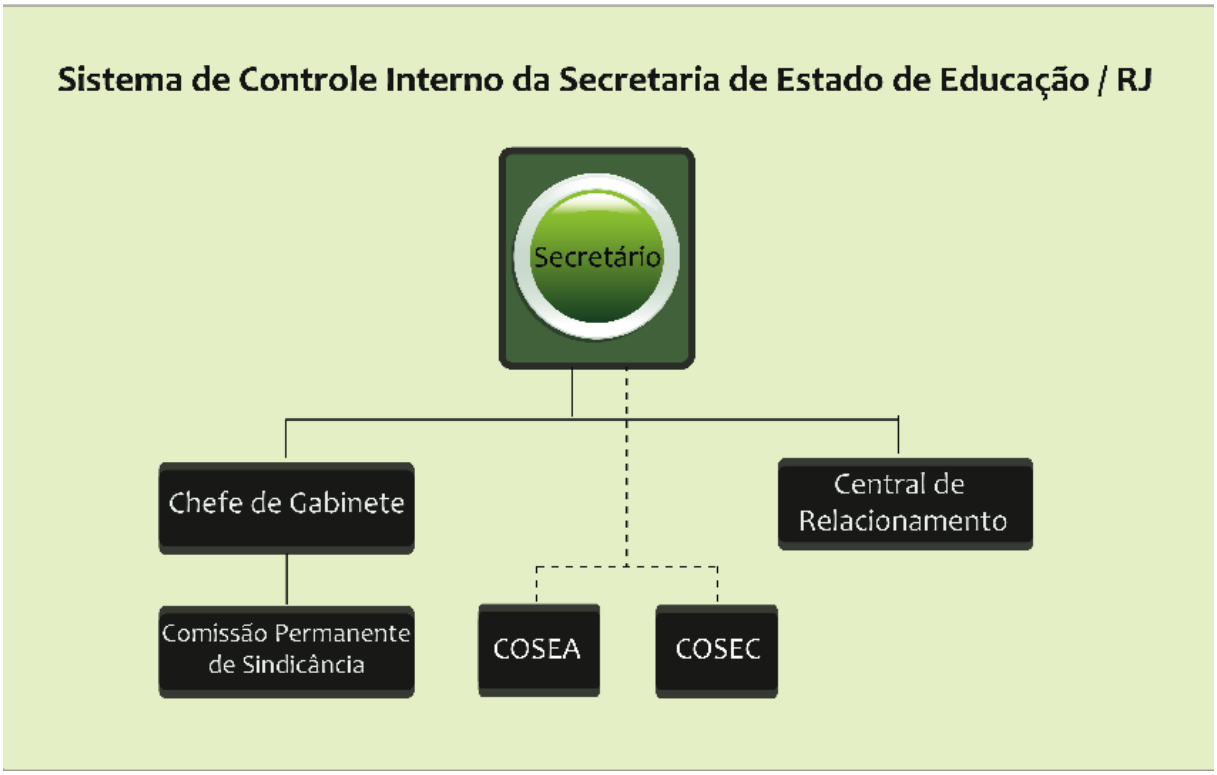

Figura 1:Esquema do Sistema de Controle Interno da Secretaria de Educação do Estado do Rio de Janeiro
Fonte: Dados da pesquisa Março/2014

A outra análise de caso apresentada é a da Secretaria Estadual de Saúde do Estado do Rio de Janeiro (Figura 2), na qual o subsistema de controle interno conta com um setor de contabilidade analítica, que está atrelado ao Fundo Estadual de Saúde, integrante da Secretaria Estadual de Saúde. Já as atividades de auditoria estão vinculadas hierarquicamente à Subsecretaria Jurídica e à de Corregedoria, assim como a atividade de ouvidoria. A atividade de auditoria da Secretaria de Saúde do Estado do Rio de Janeiro foi criada pelo Decreto 12.816, de 9 de março de 1989. A Ouvidoria da Saúde, canal de comunicação entre a Secretaria Estadual de Saúde e o cidadão, nos assuntos pertinentes à prestação dos serviços de saúde, foi criada a partir da Resolução SES 207, de 22 de dezembro de 2011. Ambas estão afastadas, dentro do organograma institucional, do Setor de Contabilidade Analítica, que é o subsistema de controle interno da Secretaria.

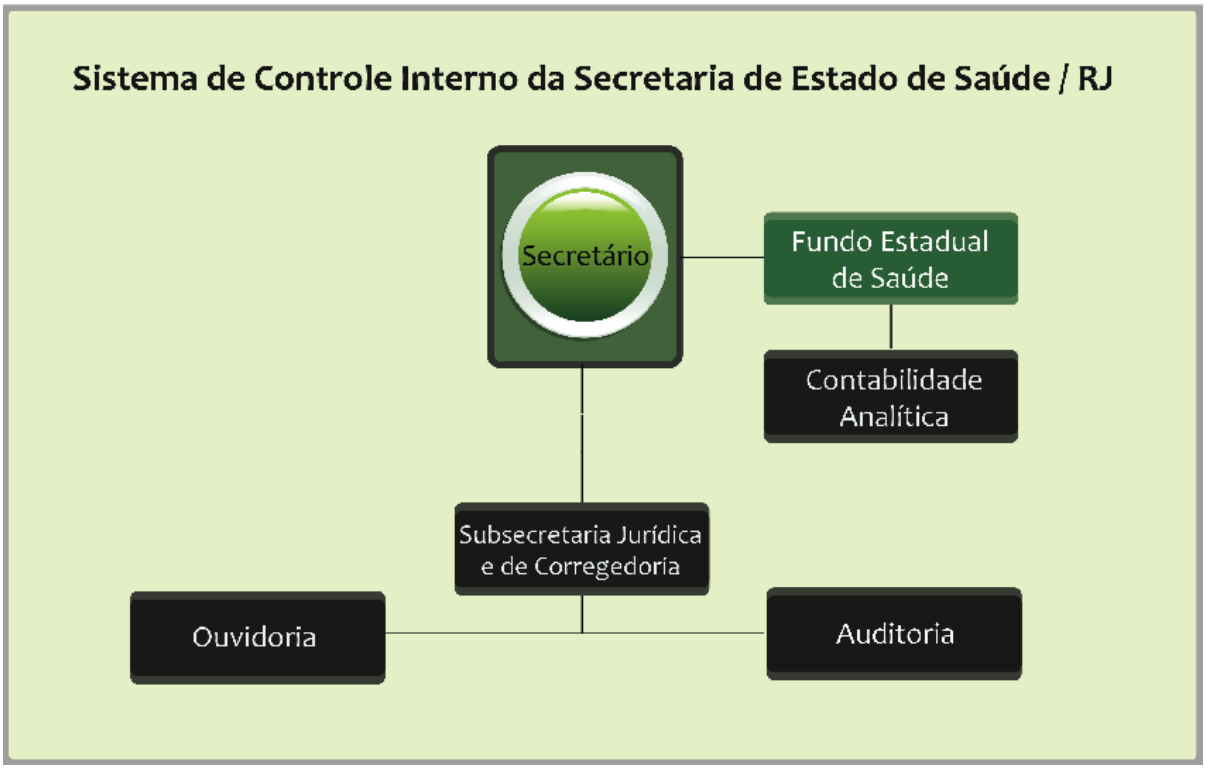

Figura 2: Esquema do Sistema de Controle Interno da Secretaria de Saúde do Estado do Rio de Janeiro
Fonte: Dados da pesquisa Março/2014

Os dois casos apresentados refletem o descompasso que vive o sistema de controle interno do poder executivo do Estado do Rio de Janeiro, perante o qual algumas Secretarias possuem subsistema de controle interno estruturado, caso da Secretaria Estadual de Educação, porém sem ouvidoria ou corregedoria, e outras, como a Secretaria Estadual de Saúde, que possuem o subsistema de controle interno disperso, com auditoria fora da estrutura e atrelada à Subsecretaria Jurídica, à qual está vinculada a Ouvidoria Geral.

A importância da apresentação dessas duas Secretarias Estaduais como unidades de análise para verificação da proposta apresentada neste trabalho relaciona-se ao fato de que a estrutura dos seus sistemas de controle interno se repete em diversas outras Secretarias. Tais estruturas são incongruentes, pois por vezes o sistema contempla o subsistema de correição, mas sem o subsistema de ouvidoria e, em outras, com o subsistema de ouvidora, mas abandonando o subsistema de correição. A partir da adoção da proposta de diretrizes deste trabalho, todo o Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro seria coordenado por um órgão central, dotado dos quatro subsistemas, competente para tratar as informações originadas por estes e funcionando como ponto de interseção dos subsistemas.

4.2 COLETA DOS DADOS

A coleta de dados deu-se pelo estudo das obras sobre o tema Administração Pública e controle na Administração Pública, de trabalhos científicos, de páginas eletrônicas oficiais da União, dos Estados e dos Tribunais e legislações afetas ao tema. Compôs a pesquisa a análise da estrutura do sistema de controle interno de duas secretarias executivas estaduais, por meio de visitas a essas unidades. Foi entrevistado o chefe de gabinete da Secretaria de Estado de Educação, que forneceu todas as informações pertinentes ao sistema de controle interno do órgão. Já na Secretaria Estadual de Saúde, a ouvidora-geral e o auditor foram os responsáveis por elucidar os dados sobre o sistema de controle interno da Secretaria.

A proposta inicial era alcançar dados de outras unidades de análise, ao menos cinco. Ocorre que, ao final, apenas as duas Secretarias acima citadas forneceram informações sobre o sistema de controle interno existente em suas instituições. Nas outras secretarias, evidenciou-se a resistência na divulgação dos dados referentes ao sistema de controle interno, impossibilitando, assim, a coleta de dados planejada, que ampliaria o número de unidades de análise. Essa impossibilidade impediu, por sua vez, um diagnóstico mais esclarecedor de como se desenvolvem os processos de controle e suas estruturas. A análise foi bem delimitada, afastando-se da generalização, pois os organismos são singulares e únicos.

4.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Foi desenvolvido um processo de análise de conteúdo, conforme preconizam Ludke e André (1986), com análise bibliográfica sobre o tema e com a avaliação das legislações e dos atos normativos que regulamentam os sistemas de controle interno no panorama nacional e em todos os estados da federação, identificando-se informações factuais nos documentos a partir de questões e hipóteses de interesse. Assim se investigou a literatura produzida sobre controle, administração gerencial, governança pública, *accountability*, além do sistema de controle interno federal, de quais unidades federativas possuem sistema de controle interno naqueles moldes e de como se desenvolvem seu fluxo, seu planejamento e os atores envolvidos.

4.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados colhidos em campo, no processo de análise de conteúdo e nas análises dos sistemas de controle interno das secretarias executivas, desembocaram no tratamento e na sistematização dos dados a partir da triangulação, confrontando-se assim as informações de cada etapa para maximizar sua validade. Dessa forma, com a conjunção das pesquisas bibliográficas, das visitas às duas Secretarias executivas (as únicas de que de fato se pôde levantar dados integrais) e da análise das legislações, foi possível identificar o atual panorama do sistema de controle interno no Estado do Rio de Janeiro, dos outros estados da federação, e da própria União.

O resultado foi, então, o entendimento de como se desenvolve o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, bem como o diagnóstico de sua fragmentação atual, de sua incompletude e de seu afastamento do modelo federal e de outros estados da federação, o que culminou na elaboração da proposta de diretrizes para o sistema de controle interno no Estado do Rio de Janeiro.

5. DIRETRIZES PARA REVISÃO DO SISTEMA

5.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - DESCRIÇÃO DO SISTEMA

Usualmente, os trabalhos produzidos na área direcionam suas pesquisas para o entendimento de que o controle interno das organizações públicas está cingido ao controle orçamentário e financeiro, porém o vasto universo dos atos funcionais deve ser submetido a um sistema de controle mais amplo, no qual estão inseridos os subsistemas de correição, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção. O modelo federal compreendeu as vantagens de um sistema de controle interno que integre controle interno, correição, ouvidoria e transparência e prevenção à corrupção, dada a abrangência originada pelo comando constitucional. Para De Brito (2009), as tarefas de fiscalização e controle não se restringem mais às áreas financeira e orçamentária, mas, também, à contábil, à operacional e à patrimonial.

E não é dessa forma que está estruturado o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, que foi editado sob a égide do Decreto 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, o qual logo em seu art. 1º designa como se dará o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado:

> Art. 1º. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, cuja gestão compete à Secretaria de Estado de Fazenda, é composto por dois subsistemas: Subsistema de Auditoria e Subsistema de Contabilidade e tem dentre suas finalidades, atividades, organização e competências estabelecidas neste Decreto. (SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO, 2012)

Essa forma de organização do sistema de controle interno estadual não se mostra alinhada às boas práticas já implantadas em outros Estados da Federação. Esse atraso conceitual no funcionamento eficaz do sistema de controle interno transparece em vários aspectos. Primordialmente por ser inadequado um sistema de controle interno vinculado à estrutura administrativa da Secretaria de Fazenda Estadual, que então tem sua independência e sua autonomia fortemente fragilizadas. Tal assertiva já foi até motivo de ressalvas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, no Processo 103.535-6/12:

> Em que pese à reorganização da estrutura do Sistema de Controle Interno Estadual por meio do DE n° 43.463, este ainda se encontra defasado ante as experiências que se observa na Federação, sendo que atualmente é cada vez menos comum um Sistema de Controle interno permanecer vinculado ao órgão Fazendário Estadual, fato muito comum no passado.
> A independência funcional é um princípio básico de controle interno que objetiva a autonomia do auditor perante as áreas ou atividades controladas. Todavia o Estado do Rio de Janeiro não observou tal princípio, na medida em que a AGE e a CGE, órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno, estão submetidos, administrativamente, à Secretaria de Estado de Fazenda, órgão responsável pela gestão financeira do Estado.
> Ademais, a SEFAZ-RJ ser responsável, tanto pela gestão financeira do Estado do Rio de Janeiro e, quanto pela do Sistema de Controle Interno vai de encontro ao princípio da segregação de funções. Em suma, o órgão que gere as finanças não deve gerir o controle.
> A própria AGE em seu relatório (fls. 317) declara sua dependência em relação à SEFAZ-RJ , conforme se observa no trecho transcrito a seguir: "A Auditoria Geral do Estado, desde a sua criação, encontra-se inserida dentro da estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda, dela dependendo orçamentariamente e financeiramente, bem como do apoio logístico e da alocação dos recursos humanos do Quadro de Pessoal fazendário das carreiras de controle interno, necessários para o desempenho e promoção de sua missão institucional." (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2012)

Prossegue o legislador entendendo sistema de controle interno como sendo unicamente as atividades de contadoria e auditoria, deixando de fora as outras atividades que devem compor aquele sistema. O art. 2º do Decreto 43.463/12 se utiliza de todos os valores que integram o sistema de controle interno, a saber: eficácia, eficiência, economicidade na administração e todos os outros inseridos nos incisos seguintes do artigo. Apesar de o embasamento da norma dar ensejo à construção a uma perspectiva ampla ao sistema de controle interno, a norma insiste em não regular os outros subsistemas, escapando à oportunidade de integrá-los:

> Art. 2º. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem as seguintes finalidades:
>
> I – assegurar eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação dos recursos públicos;
> II – auxiliar a administração no sentido de evitar erros, fraudes, abusos, malversação, desvios, perdas e desperdícios;
> III – garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais;
> IV – identificar erros, fraudes, desvios, malversação e seus agentes;
> salvaguardar o patrimônio público;
> V – gerar informações sobre a gestão pública, de modo a orientar a tomada de decisões. (SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO, 2012)

O ajustamento a um sistema de controle interno mais adequado ocorreria se, no arcabouço legislativo do Estado, existissem outras normas estruturando as atividades de

ouvidoria, de correição e de transparência e prevenção à corrupção, bem como entrelaçando-os ao sistema de controle interno já existente, de forma que se tornassem quatro subsistemas a compor um sistema agregador, que seria o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado. Porém, não existe qualquer norma que preconize o sistema de controle interno do Estado.

Integrando o sistema em vigor estão a Auditoria Geral do Estado, a Contadoria Geral do Estado, as Coordenadorias Setoriais de Auditoria (COSEA) e as Coordenadorias Setoriais de Contabilidade (COSEC) , subordinados à Secretaria Estadual de Fazenda (art. 1°), conforme o art. 5ºdo Decreto:

> Art. 5º. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo:
>
> I – a Auditoria Geral do Estado (AGE), como órgão central do Subsistema de Auditoria;
> II – a Contadoria Geral do Estado (CGE), como órgão central do Subsistema de Contabilidade;
> III – as unidades setoriais de Auditoria da Administração Pública Direta e Indireta, denominadas Coordenadorias Setoriais de Auditoria - COSEAs ou equivalentes;
> IV – as unidades setoriais de Contabilidade da Administração Pública Direta e Indireta, denominadas Coordenadorias Setoriais de Contabilidade – COSECs ou equivalentes. (SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO, 2012)

A estrutura se dá, então, conforme a Figura 3 a seguir:

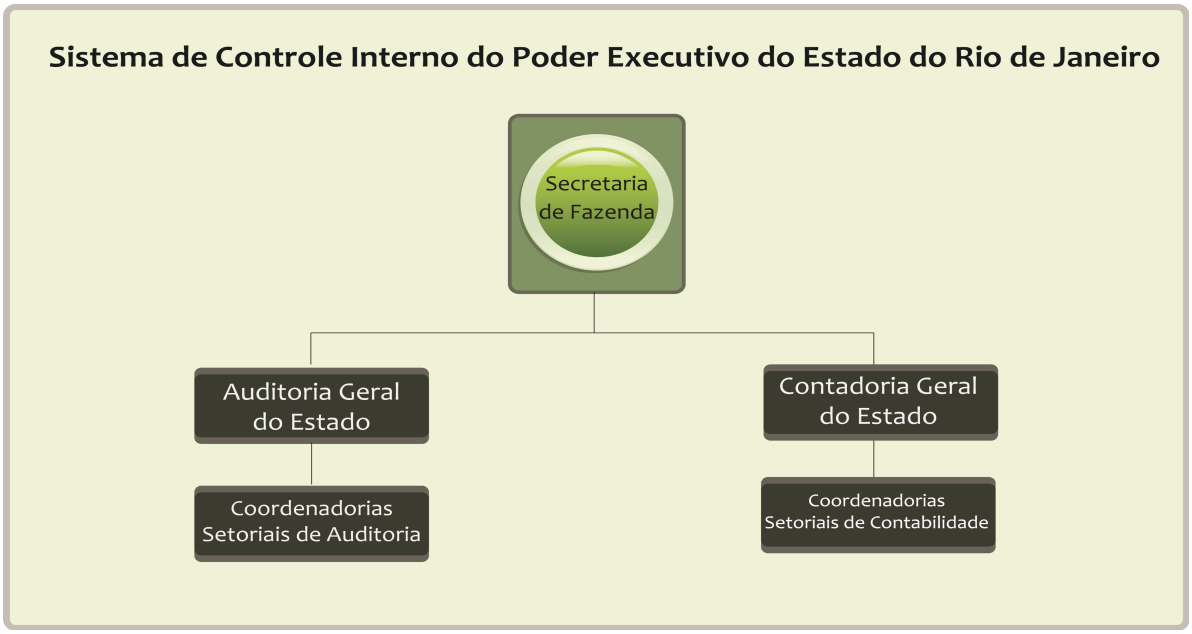

Figura 3: Esquema do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro
Fonte: Dados da pesquisa Março/2014

O Estado do Rio de Janeiro tem seu sistema de controle interno incompleto se considerarmos o modelo nacional, ocupando posição desprivilegiada em comparação ao Município do Rio de Janeiro e a outros Estados da Federação.

O Município do Rio de Janeiro criou sua Controladoria Geral através da lei 2.068, em 1993, tendo por funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à razoabilidade, à aplicação das subvenções e às renúncias de receitas. Conta também com Ouvidoria, Comissão de Controle Interno, Auditoria e Contadoria, entre outros órgãos.

Cabe aos Estados a criação e estruturação do órgão central estadual com atribuições do sistema de controle interno. Usualmente, uma Controladoria Geral detém tal competência, conforme os motivos expostos no item 2.1.4. Vários Estados da Federação já possuem Controladoria, totalizando 15, segundo levantamento realizado em março de 2014 pela pesquisa que embasou este trabalho, junto aos portais governamentais estaduais na internet. O movimento de criação das controladorias estaduais se iniciou em 1995, instituídas por vezes como Secretaria Estadual e em outras como órgão autônomo, porém sempre integrando o Poder Executivo estadual.

Compõe a estrutura organizacional da Controladoria Geral da União as Controladorias Regionais da União nos Estados, no entanto com atribuições de controlar a execução dos programas federais nos Estados, sem qualquer atuação junto aos sistemas de controle interno estaduais.

5.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL - DESCRIÇÃO DO SISTEMA

A expressão controle interno surgiu no cenário legal nacional a partir da lei federal 4.320, de 17 de março de 1964, que cingiu tal controle a regras de direito financeiro e orçamentário dos entes federativos internos, quais sejam União, Estados, Municípios e Distrito Federal. A lei previu como atribuição do controle interno a prática de verificação prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos de execução orçamentária. A

verificação prévia ou a adoção do controle *a priori* significou, em termos práticos, uma transformação da tradicional sistemática do registro prévio, anteriormente executada pelo Tribunal de Contas (DE BRITO, 2009, p. 7).

O controle interno, como preconizado pela lei 4.320/64, representa um aglomerado de ações a serem postas em prática pelo Poder Executivo Federal, a fim de fiscalizar e realizar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e a avaliação do resultado da gestão governamental. A legislação federal, então, foi estruturada de modo a abranger: a legalidade dos atos oriundos da arrecadação da receita ou a realização do gasto público; a constância funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho em termos de concretização de obras e prestação de serviços (DINIZ et al., 2004).

À época, talvez pela incipiência do tema, e considerando ainda que os cenários político, econômico e social eram outros, não se estruturou o controle interno na forma de um sistema ou subsistema, o que na atualidade ganhou certa robustez através das discussões trazidas pela *accountability* e pela participação social na gestão. Deixou-se, assim, de alcançar alguns conceitos integrantes da *accountability*, como responsabilização e transparência da forma apresentada por Mosher (1968, p. 7). Dessa forma, foram excluídos os eixos correcionais, as atividades de ouvidoria e a auditoria pública.

Os textos legais seguintes sobre o tema, como os decretos 93.216, de 3 de setembro de 1986, 93.874, de 23 de setembro de 1986 e 96.774, de 26 de setembro de 1988, igualmente não contribuíram para o efetivo suprimento de tal lacuna, em especial nos eixos correcional e de atividades de ouvidoria. Dessa maneira, o país continuou afastado da discussão da relevância da participação cidadã e de um dos instrumentos de maior destaque do *New Public Management*, a *accountability*, que resumidamente poderíamos entender como o imbricamento dos conceitos de transparência, responsabilização e controle. Castro (2008, p. 512), inclusive, correlaciona cidadão/democracia e *accountability* da seguinte forma: [q]uanto mais avançado o estágio democrático, maior interesse pela *accountability*, que tende a acompanhar os avanços dos valores democráticos, tais como: igualdade, dignidade humana, participação e representatividade".

A ausência do eixo da correição foi sanada com o Decreto 5.480, de 30 de junho de 2005, instituindo o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal. Com a edição do Decreto 8.109, de 17 de setembro de 2013, finalmente as atividades de ouvidoria, correição,

promoção da transparência e prevenção à corrupção passam a ser entendidas como integrantes do sistema de controle interno:

> Art. 1º A Controladoria-Geral da União, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal e integrante da estrutura da Presidência da República, dirigida pelo Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, tem como competência assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências, no âmbito do Poder Executivo federal, relativos a:
>
> I – defesa do patrimônio público;
> II – controle interno;
> III – auditoria pública;
> IV – correição;
> V – prevenção e combate à corrupção;
> VI – atividades de ouvidoria;
> VII – incremento da transparência da gestão.
>
> § 1º Compete à Controladoria-Geral da União exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, e prestar orientação normativa na condição de órgão central.
>
> § 2º A Controladoria-Geral da União prestará orientação aos dirigentes públicos e administradores de bens e recursos públicos quanto a correição, controle interno, prevenção da corrupção e ouvidoria. (BRASIL, 2013)

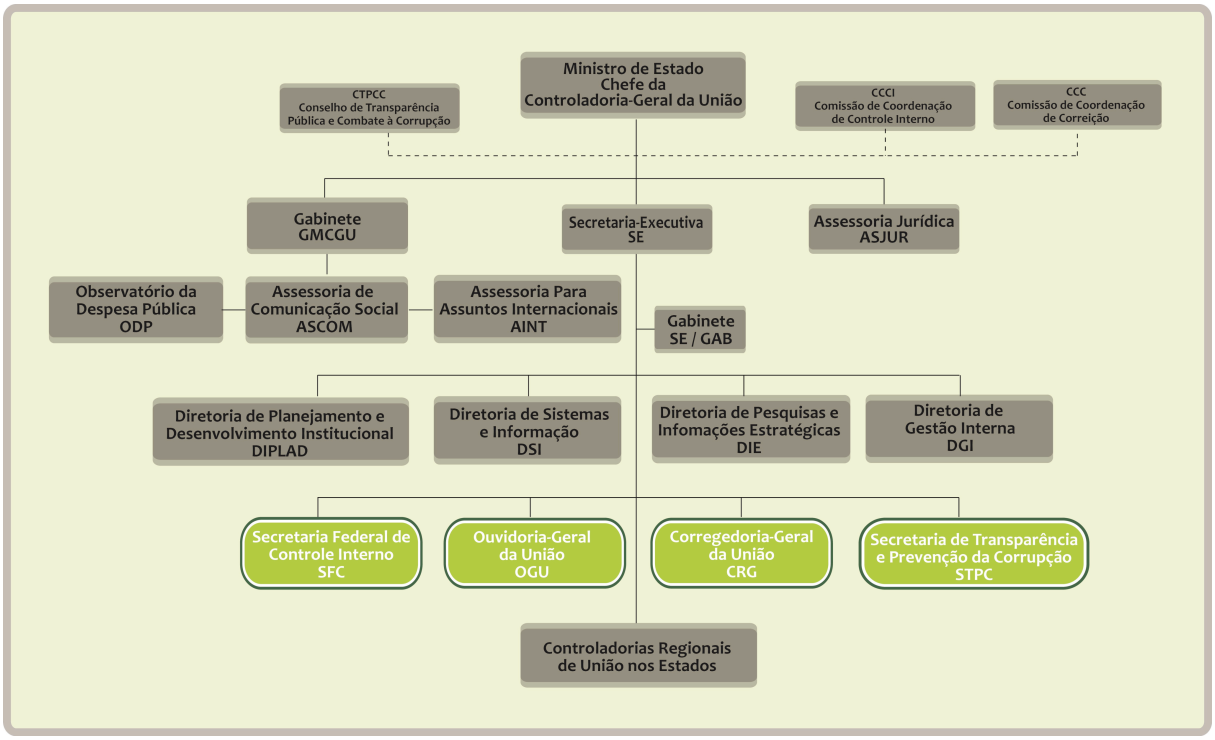

Figura 4: Organograma da Controladoria Geral da União
Fonte: sítio eletrônico da CGU Janeiro/14

Conforme o organograma institucional da Controladoria Geral da União (CGU), reproduzido na Figura 4 acima e extraído da página eletrônica do órgão, sua estrutura e competências, bem como a forma como estão organizadas, serão esclarecidas a seguir, em uma síntese.

O Ministro de Estado Chefe da Controladoria Geral da União deve assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências, no âmbito do Poder Executivo Federal, relativos à defesa do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, atividades de ouvidoria e incremento da transparência da gestão.

O Gabinete do Ministro de Estado é responsável pelas atividades de comunicação social e pelo acompanhamento dos projetos de interesse da CGU no Congresso Nacional.

As atribuições da Secretaria Executiva estão direcionadas à coordenação dos processos de planejamento estratégico, dos sistemas federais de planejamento e de orçamento, de contabilidade, de administração financeira, de administração dos recursos de informação e informática, de recursos humanos e, por fim, à modernização administrativa.

A Assessoria Jurídica fica incumbida da elaboração de propostas de atos normativos, o exame de textos e atos referentes a licitações, além da revisão técnico-legislativa conclusiva sobre a constitucionalidade, a legalidade e a compatibilidade com o ordenamento jurídico de atos normativos propostos.

Na esfera de competência da Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional, está a articulação institucional para formulação e coordenação de estratégias, a elaboração de planos e programas anuais e plurianuais, além de planejar, coordenar e supervisionar a sistematização, a padronização e a implantação de técnicas e instrumentos de gestão e melhoria de processos.

Já a instauração de investigação preliminar para apurar eventual enriquecimento ilícito é de competência da Diretoria de Pesquisas e Informações Estratégicas, que, além disso, coleta e busca dados que permitam produzir informações estratégicas, com o fim de compartilhar técnicas, melhores práticas, troca e cruzamento de dados e informações. Executa, ainda, atividades de investigação e inteligência.

É responsabilidade da Diretoria de Gestão Interna o planejamento, a coordenação e a execução das atividades de gestão de recursos humanos e materiais, de logística e de orçamento e finanças da Controladoria-Geral da União.

As atribuições da Diretoria de Sistemas e Informação são: propor diretrizes, normas e procedimentos que orientem e disciplinem a utilização dos recursos relacionados à tecnologia da informação na Controladoria-Geral da União, assim como a contratação e a manutenção das soluções de Tecnologia da Informação.

No que concerne ao presente trabalho, interessa a estrutura afeta aos quatro subsistemas integrantes do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal vinculados à CGU, a saber, controle interno, ouvidoria, corregedoria e transparência e prevenção à corrupção. Esses subsistemas passam a ser compreendidos ao se interpretar conjugadamente o Decreto 3.591/00, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o Decreto 5.480/05, dispondo sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal e o Decreto 8.109/13. Diante da constatação da boa prática promovida pelo modelo federal é que se pode estruturar modelo similar para os Estados, conforme destacado no esquema da Figura 5 a seguir.

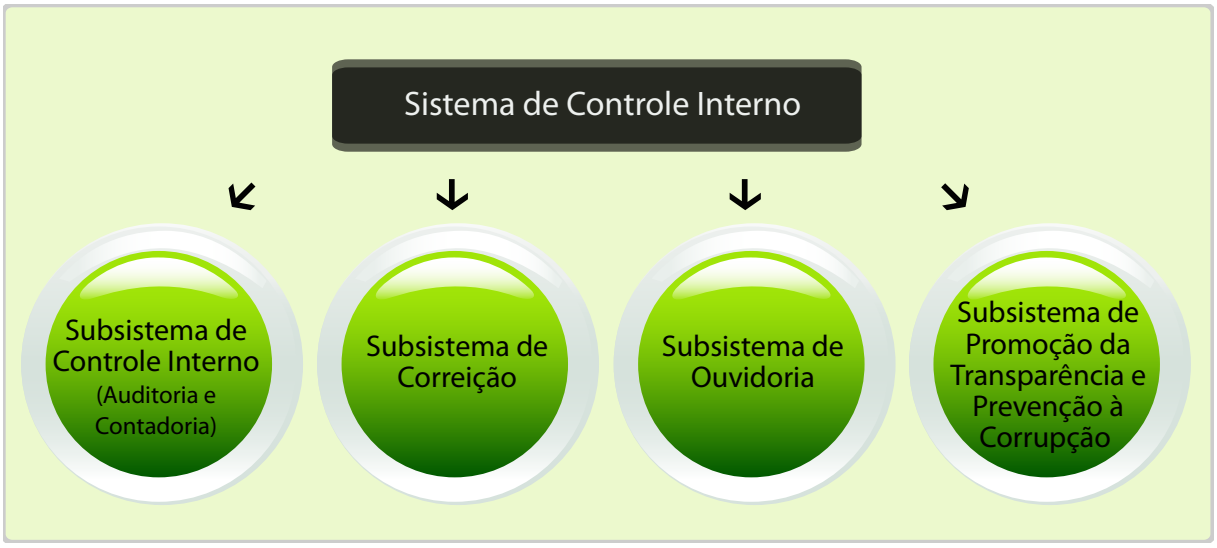

Figura 5: Esquema de um Sistema de Controle Interno
Fonte: Elaborado pelo autor

Esse padrão formalizado pela legislação federal para o seu sistema de controle interno apresenta-se extremamente adequado para a interlocução das informações produzidas nos quatros subsistemas e fortemente inspirado na *accountability* (ouvidoria/cidadão; controle interno/prestação de contas, correição/responsabilização e transparência).

O subsistema atividade de Ouvidoria traz a sua contribuição informacional ao sistema de controle interno, ao ser compreendido como um ambiente de comunicação institucionalizada, no qual os encaminhamentos diagnosticam valores, ideias e experiências vivenciadas pelos cidadãos usuários do serviço público. Esse aspecto fornece aos gestores

dados sobre a atuação do serviço, permitindo diagnosticar de modo sistêmico a instituição. O diagnóstico, por sua vez, faz emergir falhas dos processos e as necessidades de mudanças e de aperfeiçoamento, subsidiando, assim, o desenho de novas estratégias de gestão.

Dessa forma, a unidade de ouvidoria deve ser tida como unidade de controle das atividades, que: produz informações e estatísticas acerca do desempenho das atividades qualificadas para subsidiar decisões estratégicas; traz transparência para as ações da instituição; propõe recomendações quanto às políticas a serem adotadas; fornece subsídios aos gestores para o repensar de ações implementadas; e detecta, ainda, possibilidades de aperfeiçoamento do exercício da cidadania.

O subsistema de correição como integrante do sistema de controle interno vale-se de suas atividades fiscalizatórias e investigativas, como indutor da integração das informações produzidas para o sistema, pois aponta falhas e determina sua correição, verificando o fluxo dos processos como meio de produção dos resultados previstos legalmente. No acompanhamento dos fluxos internos dos dados e processos, as Corregedorias verificam as regularidades dos procedimentos e, quando necessário, as medidas corretivas. As Corregedorias, então, são verdadeiros vetores das transformações no sistema de controle interno.

O controle interno, do qual organicamente faz parte a atividade de auditoria, tem destaque ímpar para o sistema de controle interno, uma vez que a avaliação da gestão de uma forma global integra suas funções, por meio dos processos dos resultados gerencias e a avaliação da utilização dos recursos públicos. A atividade de auditoria , portanto, consiste na produção de análises, revisões e avaliações independentes e objetivas dos procedimentos e atividades existentes; em informar acerca da situação encontrada, e, quando julgar necessário, recomendar trocas ou outras medidas que sejam tomadas em consideração pelos funcionários encarregados da administração e das operações (VERDE e SZÉLIGA apud PLATT NETO et al, 2007).

Temos, então, que a confluência das ações e informações produzidas pelos subsistemas integrantes do sistema de controle interno, gerido por uma controladoria, é imprescindível para que a gestão pública paute seus atos nos valores da eficiência, da eficácia e da economicidade. Corrobora Peter et al. (2003, p. 8) ao afirmar que a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado, sendo seu papel avaliar o modo como foram atingidos os resultados do processo de gestão.

5.3. AS DIRETRIZES: ADAPTAÇÃO DO MODELO DO GOVERNO FEDERAL PARA O CONTEXTO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Nas considerações feitas até esta seção, nota-se que, para construção de um modelo para o sistema de controle interno da Administração Pública do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, algumas diretrizes devem ser observadas. Tal sistema deve estar dividido em quatro subsistemas, um de controle interno, um de correição, um de ouvidoria e um de transparência e prevenção à corrupção. O subsistema de controle interno deve ser edificado a partir organismos de auditoria e contabilidade; já o subsistema de correição deve caber às unidades de corregedoria.

Cabe destacar que não se confundem auditoria e fiscalização. De Brito clarifica esta distinção:

> O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal estabeleceu como técnicas de trabalho, para consecução de suas finalidades, a auditoria e a fiscalização. A diferença entre essas técnicas, ultrapassada a discussão sobre se a fiscalização é apenas uma ação dentro da auditoria, consiste em suas finalidades. A auditoria visa avaliar a gestão pública, pelos processos dos resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos, enquanto a fiscalização visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes. (DE BRITO, 2009)

Tem-se, então, que a confluência e o tratamento das informações originadas por esses subsistemas subsidiariam o gestor público na verificação do cumprimento de metas, do resultado da gestão governamental, da execução dos programas de governo, bem como na avaliação da conduta e do desempenho dos servidores públicos. O impacto é significativo na legalidade, na defesa do patrimônio público, na prevenção à corrupção e na eficiência, sendo estas princípios e valores fundamentais que norteiam o gestor público alinhado à gestão por resultados, conforme demonstra o esquema montado na Figura 6.

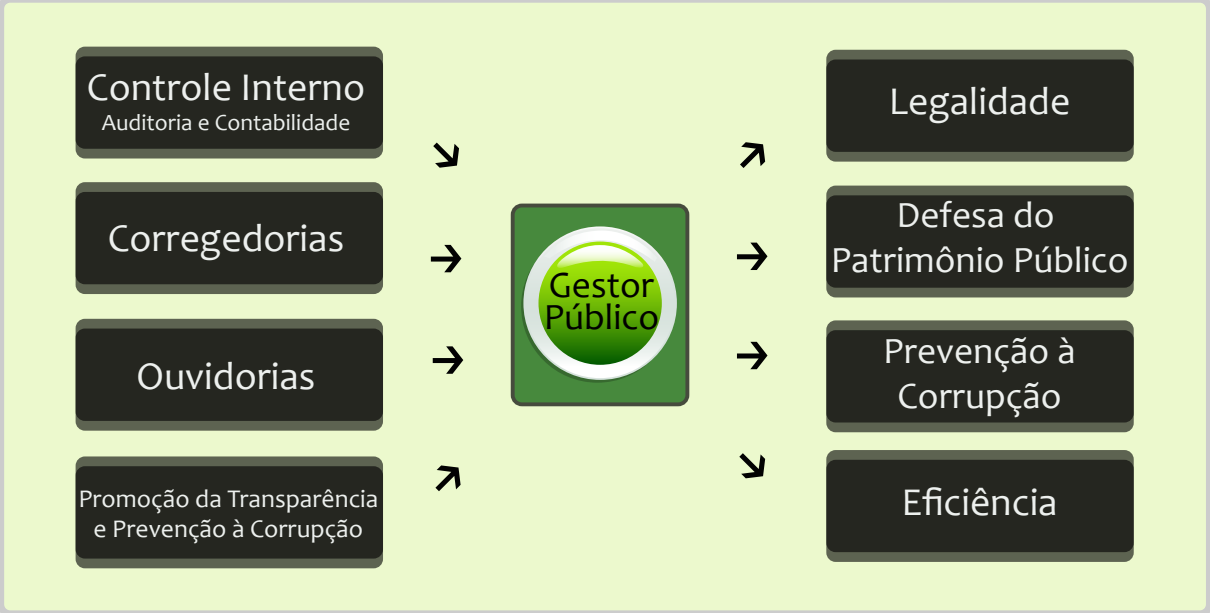

Figura 6: Esquema Atividades de controle interno e resultados
Fonte: Elaborado pelo autor

Ocorre que, além da questão da organicidade da proposta de diretrizes, surge em paralelo a discussão quanto à confiabilidade e à imparcialidade no atuar desses subsistemas. De Brito (2009) expõe os caminhos possíveis para preservação desses valores e dos dados produzidos, no eixo dos recursos humanos e no papel dos subsistemas como órgãos de governo ou de Estado.

No eixo dos recursos humanos, propõe o autor que os quadros funcionais do órgão central de controle interno possuam remuneração condizente com outras carreiras típicas de Estado, investimentos adequados em treinamento e capacitação e profissionais em número suficiente para o exercício das atribuições do órgão.

Prossegue o autor explicando que a discussão quanto ao papel dos subsistemas como órgãos de governo ou de Estado é fundamental para defesa das atribuições constitucionais do controle interno e é como uma forma de garantia para a sociedade da existência de um órgão de efetivo controle da aplicação dos recursos públicos. Assim, a principal diferença entre um órgão de governo e um órgão de Estado, em que pese não existir nenhum órgão na Administração Pública que possa ser considerado totalmente em uma situação ou outra, reside no quanto um governo eleito pode alterar a atuação de um órgão em relação aos seus objetivos de Estado. Seria como se um órgão tipicamente de Estado possuísse alguma blindagem definida nas leis de Estado quanto a ser usado para fins do governo no sentido político partidário.

A proposta se concretizaria a partir da convergência das diretrizes elencadas a seguir:

a) um novo marco legal com revogação do atual decreto. Esse marco se daria por edição de lei estadual regrando o sistema de controle interno;

b) reestruturação do sistema de controle interno, contemplado com um órgão central, responsável pela interlocução dos quatro subsistemas, conforme sistematizado na Figura 5, ou seja, composto por um subsistema de controle interno, a ser integrado por atividades de auditoria e de contabilidade; um subsistema de correição, a ser desempenhado por unidades de Corregedorias; um subsistema de Ouvidoria; e um de promoção da transparência e prevenção à corrupção. Esse organismo central deve ser autônomo e não integrante de qualquer secretaria estadual. Esse formato independente garantiria veracidade e qualidade dos dados gerados, isentos de influências, pois o organismo estaria livre de subordinações hierárquicas aos órgãos que integra e também deve controlar;

c) capacitação/gestão de pessoas – O sistema de controle proposto deve contar com quadro funcional composto por especialistas nas diversas áreas afetas ao tema, capacitados continuamente, com remuneração condizente com a complexidade e as responsabilidades oriundas do exercício do cargo público;

d) integração das informações de maneira a coordenar a gestão dos dados produzidos pelos subsistemas e manter permanente troca de informação entre estes, influenciando na tomada de decisão pelos gestores. Gerir os sistemas de informações é elaborar modelos de decisões e modelos de informações para subsidiar a gestão. Essa integração subvencionaria o processo de gestão. Apoiar e estruturar as fases do processo de gestão, por meio do uso do sistema de informações, assessora a tomada de decisões. Assim, os processos juntamente com os sistemas de informações compõem os elementos fundamentais para a busca da eficácia no sistema de controle interno.

e) planejamento/estratégia – A formulação dos objetivos, a definição de cenários e a coordenação das atividades compõem as atividades do planejamento indispensáveis ao sistema de controle interno.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma Administração Pública ética e responsável com a *res pública* se tornou fundamento básico e inafastável no cenário atual exigido pela democracia brasileira. O administrador comprometido com a gestão eficiente, com os valores e com os princípios da Administração Pública norteia suas ações em prol do coletivo, abandonando o individual, pois a prevalência deste sobre aquele surge, muitas vezes, revestida na forma da corrupção.

Após anos de fomento da participação social na Administração Pública, chega a hora de seu exercício. Uma forma de manifestação dessa participação é o controle da Administração Pública pela sociedade civil. Ocorre que, somente entendendo os caminhos que percorrem as ações dos sistemas de controle, as responsabilidades dos órgãos que o integram, os mecanismos afetos aos sistemas e as suas legislações, o controle social poderá influir no sistema de controle interno e fazer valer o exercício cidadão previsto em um Estado Democrático de Direito.

Buscou-se, então, apresentar neste trabalho a relevância da governança pública e da *accountability* para o tema, o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal e o do Estado do Rio de Janeiro. A partir da análise do modelo do Estado do Rio de Janeiro, instituído pelo Decreto 43.463/12, e da pesquisa de campo, foram elaboradas duas análises de caso, a da Secretaria Estadual de Educação e a da Secretaria Estadual de Saúde, a fim de comprovar a desarmonia em curso no modelo vigente.

Este trabalho se propôs a buscar caminhos para promover o controle interno na Administração Pública, aqui em particular, no Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, a partir da proposta de diretrizes para o rearranjo daquele sistema de controle interno com a criação de um órgão central que contaria com quatro subsistemas, a saber, controle interno, correição, ouvidoria e transparência e prevenção à corrupção. Assevera-se que tal proposta tem forte inspiração no modelo do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, que já conta com a adesão de vários Estados da Federação, através de suas Controladorias Gerais Estaduais, uma vez que se trata de modelo que promove uma interconexão, formando uma rede organizada de dados com o objetivo de alcançar os valores e princípios constitucionais inerentes à proteção da coisa pública.

Observou-se na pesquisa e na construção deste trabalho que o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro está defasado, ao ser comparado com outros Estados da Federação, que possuem Controladoria Geral do Estado integrada, em

alguns estados, por subsistemas de controle interno, correição, ouvidoria e transparência e prevenção à corrupção.

Uma forma de reparação dessa defasagem seria através da instituição das diretrizes propostas no transcorrer deste trabalho, dando-se ênfase a: instituição de um novo marco legal, por meio de lei estadual; reestruturação do sistema de controle interno; esforços na capacitação contínua do quadro funcional do sistema de controle interno; integração das informações produzidas por cada subsistema, o que resultaria em mais eficácia nos processos de gestão; e, por fim, incremento nas ações de planejamento e estratégia da gestão.

7. SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Com a implantação das diretrizes, surge a necessidade da elaboração de um instrumento que congregue as informações pertinentes ao funcionamento desse sistema.

Propõe-se, então, a construção de um quadro analítico do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro que contenha minimamente as seguintes informações: as funções e responsabilidades de todas as secretarias do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro; suas unidades de controle interno, de correição, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção; atribuições destas unidades; instrumentos utilizados como mecanismo de controle interno por estas unidades; organismo central de confluência das informações originadas pelos subsistemas de controle interno; atos normativos e legislações que regem o sistema de controle interno estadual; quais os resultados gerados pelas atividades do sistema de controle; como é realizada a divulgação destes resultados; como é feito o retorno deste resultado aos controlados.

O quadro analítico deverá ser capaz de condensar as informações oriundas dos quatro subsistemas de controle interno, servindo de mecanismo de divulgação de dados estatais pertinentes ao controle. Portanto, o quadro constituirá ferramenta à disposição dos gestores e dos demais servidores da Administração Pública, como forma de acesso eficaz às informações das atividades administrativas do sistema de controle interno de qualquer Secretaria executiva estadual, facilitará a compreensão do funcionamento do sistema proposto, bem como contribuirá no delineamento do perfil das políticas públicas, nos resultados destas e nos atos de gestão executados a partir destas políticas.

Tal ferramenta se torna, assim, imprescindível para acompanhar a transparência das atividades das Secretarias executivas, para verificar se, de fato, o gestor submete ao sistema de controle interno a integralidade das atividades sob sua responsabilidade e para elucidar o embasamento legal do controle interno no âmbito de sua Secretaria. Ao final, tem-se que a conjunção de tais dados elucidará ao administrador público se sua gestão está ou não alinhada à politica pública de controle interno da Administração Pública estadual.

Ademais, o quadro subsidiará o controle social ao acessar eficazmente as informações sobre o sistema de controle interno central e os órgãos de controle das Secretarias executivas do Estado do Rio de Janeiro. Servirá como fonte de consulta, estimulando o exercício da cidadania e figurando o cidadão como membro ativo na manutenção do Estado Democrático

de Direito, uma vez que é este próprio que legitima e mantém a Administração Pública. Por fim, estimulará a responsabilidade social, a partir do controle social sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio, de forma a racionalizar e subvencionar as atividades da sociedade no exercício do controle.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Luiz Fernando. **Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas.** Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v41nspe/a05v41sp.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2013.

ACRE. Governo do Estado do Acre. Disponível em: <http://www.ac.gov.br/>. Acesso em 08 fev. 2014.

ALAGOAS. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Alagoas. Disponível em: <http://www.governo.al.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

AMAPÁ. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Amapá. Disponível em: <http://www.portal.ap.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

AMAZONAS. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Amazonas. Disponível em: <http://www.amazonas.am.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

ANDVIG, Jens et al.. **Research on corruption: a policy oriented survey**. NORAD, 2000.

BAHIA. Sítio eletrônico do Governo do Estado da Bahia. Disponível em: <http://www.ba.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09 mar. 2014.

___. Decreto 5.480: Editado em 30 de junho de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5480.htm>. Acesso em 25 jan. 2014.

___. Decreto 3.591: Editado em 06 de setembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em 25 jan. 2014.

___. Decreto 8.109: Editado em 17 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm>. Acesso em: 25 jan. 2014.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. **Revista do Serviço Público**, 47 (1), janeiro-abril 1996.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do aparelho do Estado e a Constituição de 1988. **Revista del Clad**: Reforma y Democracia, nº 4, 1995. Texto para Discussão ENAP nº 1. Brasília, 1995.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26ª Edição. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

CEARÁ. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Ceará. Disponível em: <http://www.ceara.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

CROZATTI, Jaime. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **XII Convenção de Contabilistas do Estado do Paraná**. Maringá: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná e a Universidade Estadual de Maringá, 1999. 20p.

DE BRITO, Jaime Ricardo. Breve Histórico do Controle Interno do Poder Executivo Federal: Origem, evolução. Modelo atual e visão futuro. **Revista de Negócios** – Business Review. ISSN 1980-2080. No. 7 – Março/2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DINIZ, J.A. et al. **Controle interno na administração Pública municipal**: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. IV Congresso de Controladoria e Contabilidade Pública da USP, 2004.

DISTRITO FEDERAL. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.df.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

ESPÍRITO SANTO. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Espírito Santo. Disponível em: <http://www.es.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

FRANÇA, Phillip Gil. **O Controle da administração pública**: discricionariedade, tutela jurisdicional, regulação econômica e desenvolvimento. 3ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

GIL, Antônio. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOIÁS. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Goiás. Disponível em: <http://www.goias.gov.br/>. Acessado em 08 fev. 2014.

HOOD, Christopher. The "new public management" in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v.20, n.2/3, 1995.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

JACKSON, Michael W. **Administrative argument** - Aldershot, Hants, England. Brookfield, Vt., USA: Dartmouth Pub., 1991.

JAIN, A. K. Corruption: A Review, **Journal of Economic Survey**, Hoboken, v. 15, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

KETTL, Donald F. **The global public management revolution**. 2ª Ed. Washington, DC: Brookings Institution Press, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

LÖFFER, Elke. Governance: Die neue Generation von Staats-und Verwaltungs-moderisierung. **Verwaltung + Management**, v. 7, n° 4, p. 212-215, 2001.

LOMBARDI, Roberta. **Contributo allo studio della funzione di controlo. Controlli interni e attività amministrativa**. Milão: Giuffrè, 2003.

LUDKE, Menga & ANDRÉ, Marli E.D.A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 1986. 99p.

MANSUR, Ricardo. **Governança avançada de TI**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

MARANHÃO. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Maranhão. Disponível em: <http://www.ma.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

MATO GROSSO. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Mato Grosso. Disponível em: <http://www.mt.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

MATO GROSSO DO SUL. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Mato Grosso do Sul. Disponível em: <http://www.ms.gov.br/>. Acessado em 08 de fevereiro de 2014.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração pública**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MELLO, Gilmar Ribeiro. **Governança Corporativa no Setor Público Brasileiro**. 2006. 127f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28072006-093658/pt-br.php>. Acesso em 12 jan. 2014.

MILESKI, Hélio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MINAS GERAIS. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <http://www.mg.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

MOREIRA, S.C.A. **Controle interno**. 2008. 57f. Monografia (Direito). FPRTIUN Centro de Estudos Jurídicos, Brasília.

MOSHER, Frederic. **Democracy and the public service**. New York: Oxford University Press, 1968.

OSBORNE. David; GAEBLER, Ted. **Reinventing Governement**. Reading, Mass.: Addison-Wesley, 1992.

PARÁ. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Pará. Disponível em: <http://www.pa.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

PARAÍBA. Sítio eletrônico do Governo do Estado da Paraíba. Disponível em: <http://www.paraiba.pb.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

PARANÁ. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Paraná. Disponível em: <http://www.cidadao.pr.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

PERNAMBUCO. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <http://www.pe.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

PETENATE, Ademir José. **Gestão e melhoria de processos:** construindo a ouvidoria no Brasil. 1ª Ed. São Paulo: Editora Unicamp.

PIAUÍ. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Piauí. Disponível em: <http://www.piaui.pi.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audi Luiz. **Planejamento das Atividades de Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras**: apresentação do embasamento normativo. Artigo apresentado no VII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul. Mar del Plata, 2007. Disponível em: <http://www.inpeau.ufsc.br/coloquio07/anais/TRABAJOVIEIRA.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda. **Decreto 43.463**: editado em 14 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A3030172&_afrLoop=222389988681000>. Acesso em: 20 dez. 2013.

RIO DE JANEIRO. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.rj.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.tce.rj.gov.br/>. Acesso em 08 mar. 2014.

RIO GRANDE DO NORTE. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://www.rn.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. Sítio eletrônico do Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.estado.rs.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership: The Work of the Managerial Accountant**. 5ª ed. New York: John Wiley & Sons Inc., 1997. 211p.

RONDÔNIA. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Rondônia. Disponível em: <http://antigo.rondonia.ro.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

RORAIMA. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Roraima. Disponível em: <http://www.rr.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

ROSE-ACKERMAN, S. **Corruption: A Study in political economy**. New York: Academic Press, 1978.

SALES, Lília Maia de Morais. Ouvidoria e Mediação: instrumentos de acesso à cidadania. **Pensar, Fortaleza**, v. 11. 2006.

SANCHEZ, Oscar Adolfo. O poder burocrático e o controle da informação. **Revista Lua Nova**, 117p., no. 58, São Paulo 2003.

SANTA CATARINA. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.sc.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

SÃO PAULO. Sítio eletrônico do Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://www.saopaulo.sp.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

SERGIPE. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Sergipe. Disponível em: <http://www.se.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

SHLEIFER, Andrei; VISHNY, Robert W. Corruption. **Quartely Journal of Economics**, CVIII, p. 599-617, 1993.

SIENA, Osmar. **Metodologia da pesquisa científica**: elementos para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos. Porto Velho: [s.n.], 2007.

SOUZA, Corine Sumski de. **O papel do controle interno na gestão dos gatos públicos municipais**. 2008. 88f. Monografia (Ciências Contábeis) – FAE – Centro Universitário. Curitiba, 2008.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Curso de Aperfeiçoamento em Ouvidorias Públicas e Privadas no Brasil**. Curso ministrado em Campinas: Instituto de Economia, Unicamp, 2008. Mimeo.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joséilton Silveira da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria *versus* prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília: jan/abr 2011. V.14. N.1. 44-56p.

TOCANTINS. Sítio eletrônico do Governo do Estado de Tocantins. Disponível em: <http://portal.to.gov.br/>. Acesso em: 08 fev. 2014.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo Silva, **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas** – uma abordagem prática. 5ª Ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1976. 438p.

WILLSON, James D.; VERDE,Alcides Jung Arco; SZÉLIGA,Aldemir Amaury. **Manual nacional de auditoria governamental**. Instituto Rui Barbosa e Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Curitiba: 1999. V. 1/3. 559p.