
EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DOS NOVOS NORMATIVOS EMITIDOS ENTRE 2003-2016

EVOLUTION OF INTERNAL CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR: A STUDY OF NEW REGULATIONS ISSUED BETWEEN 2003-2016

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo - USP

Professor Adjunto da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ

Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 238, Praia Vermelha, Urca, Rio de Janeiro-RJ, Cep. 22.290-240, Brasil

Telefone: (21) 3938-5113

E-mail: adolfocoutinho@uol.com.br

Carolina Lima de Abreu

Graduada em Ciências Contábeis pela

Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ

Endereço: Rua Monsenhor Raeder nº 180 - Vista Alegre - Rio de Janeiro-RJ. , CEP:21.235-780 – Brasil

Telefone: (21) 3301-3221

E-mail: carollabreu94@gmail.com

Recebido: 03/07/2017 Aprovado: 20/08/2017

Publicado: 31/08/2017

Devisom Carlos de França Couto

Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense - PPGDC/UFF

Advogado do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES

Endereço: Av. República do Chile, 100 - Centro, Rio de Janeiro - RJ, CEP: 20.031-91 7, Brasil

Telefone: (21) 3447-8108

E-mail: devisomcouto@gmail.com.br

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar os avanços da emissão de novas normas (Leis, Decretos, Resoluções, Portarias e Instruções Normativas) que contribuíram para o aprimoramento do controle interno no setor público brasileiro, como forma de prevenção contra falhas, fraudes e corrupção. A pesquisa foi desenvolvida por meio de uma análise qualitativa e quantitativa dos normativos emitidos no período entre 2003-2016. Os resultados demonstram que o número de normas emitidas cresceu significativamente, especialmente após o anúncio da Operação Lava Jato. Observou-se também que as novas normas possibilitaram o aperfeiçoamento das práticas de controle interno, especialmente para as dimensões de “informação e comunicação” e “ambiente de controle”, previstos no Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), a partir da introdução de novos mecanismos de controle e da revisão da estrutura de controle na administração pública, tais como: aprovação da Lei da Anticorrupção e da Lei de Acesso à Informação, criação de um Programa de Integridade na gestão pública, criação de um Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, criação do Estatuto das Empresas Estatais, entre outros. O presente estudo apresenta como principal contribuição a análise das recentes mudanças no arcabouço normativo associado à literatura de controles internos na gestão pública,

demonstrando a existência de um novo marco conceitual sobre a importância do controle interno para uma boa gestão de riscos, monitoramento e no combate à fraude e corrupção na administração pública.

Palavras-chave: Controle interno. Gestão pública. Corrupção. Setor público.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the progress of the issuance of new rules (Laws, Decrees, Resolutions and Normative Instructions) contributing to the improvement of internal controls in the Brazilian public sector in order to prevent failures, fraud and corruption. The research was conducted through a qualitative and quantitative analysis of the rules issued in the period 2003-2016. The results show that the number of standards issued has grown significantly, especially after the announcement of Operation "Lava Jato". It was also noted that the new rules allowed the improvement of internal control practices, especially for the dimensions of "information and communication" and "control environment", set out in Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), from the introduction of new control mechanisms and the review of the structure of control in public administration, such as: approval of Anti-Corruption Act and Access to Information Act, creating an integrity program in public management, setting up Public Transparency and Corruption Combating Council, review of the legal structure of public sector management, among others. The present study has, as its main contribution, to analyze recent changes in the legal framework associated to the literature of internal controls in public management, demonstrating the existence of a new conceptual framework regarding the importance of internal control for risk management, monitoring and combating fraud and corruption in public administration.

Keywords: Internal control. Public sector administration. Corruption. Public sector.

1 INTRODUÇÃO

Até pouco tempo, restava na população brasileira uma sensação de impunidade nos casos identificados de desvios de recursos públicos, bem como de certa ineficiência na fiscalização e controle da gestão pública. Martins (1989, p.16) registrou bem essa sensação ao destacar que “os assaltos contra o erário público e às economias de terceiros vão-se sucedendo, sem que se tenha notícia de que os crimes tenham sido objeto de castigos exemplares, como sequestro dos bens e perda da liberdade. Em geral, os processos não dão em nada, quando acontece justamente o oposto: o devedor, com o passar do tempo, transforma-se em credor”.

Do mesmo modo, Silva e Gomes (2011, p. 8) também destacaram que “mesmo havendo fiscalização e controle, solicitação de informações ao Tribunal de Contas, requerimento de informação e comissão parlamentar de inquérito nos casos analisados, eles não constroem os políticos, os burocratas e empresários corruptos de continuar a corromper”.

No entanto, dado o atual momento de crise política e os inúmeros casos de fraude e corrupção na estrutura governamental brasileira divulgados na mídia nos últimos anos, é possível observar um aumento da preocupação por parte do Governo Federal (incluindo políticos e órgãos fiscalizadores) no sentido de aprimorar o Sistema de Controle Interno na gestão pública no Brasil.

Brei (1996a) analisou as diversas definições de corrupção sob o ponto de vista do mercado, do interesse público, da regulamentação formal e da opinião pública. Segundo a visão centrada da regulamentação, por exemplo, a corrupção:

é o comportamento que se desvia dos deveres formais de um cargo público em razão de vantagens pecuniárias ou de status oferecidas a seu titular, familiares ou amigos íntimos; ou que viola normas que impedem o exercício de certas modalidades de influência do interesse de particulares, tais como: (a) suborno; (b) nepotismo; e (c) peculato

Deste modo, após o anúncio da Operação Lava Jato, segundo Manzi (2009), inúmeras empresas privadas e o governo ampliaram a aplicação de controles internos em seus procedimentos para o combate de novas ações fraudulentas e desvios de recursos públicos.

A Operação Lava Jato, iniciada no ano de 2009, compreende um dos maiores procedimentos de investigação contra corrupção e irregularidades no setor público e em grandes empresas brasileiras públicas e privadas de todos os tempos. De acordo com o site do Ministério Público Federal, a primeira etapa da Operação Lava Jato foi deflagrada em 17 de março de 2014 e envolveu o cumprimento de 81 mandados de busca e apreensão, 18 mandados de prisão preventiva, 10 mandados de prisão temporária e 19 mandados de condução coercitiva, em 17 cidades de seis Estados e no Distrito Federal (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2016).

Em recente matéria publicada na Revista Veja (MATTOS, 2015, p. 58), por exemplo, foi noticiado que o governo federal lançou um "pacote anticorrupção" e que este pacote trata:

[...] de um conjunto de medidas que objetiva dar uma resposta imediata às vozes das ruas e, entre outras coisas, prever o crime de caixa dois e de enriquecimento ilícito de servidores públicos, regular a lei anticorrupção, estabelecer a ficha limpa para servidores comissionados e instituir a ação de extinção de domínio. Fora isso, há ainda um projeto de criar um grupo de trabalho para discutir a agilização de processos.

Nesse contexto, o presente estudo visa identificar e analisar os recentes avanços presentes na legislação brasileira quanto à aplicação do Controle Interno no setor público para prevenção contra falhas, fraudes e corrupção na gestão pública. A pesquisa compreendeu a análise dos normativos (Leis, Decretos, Resoluções, Portarias e Instruções Normativas) emitidos no período entre 2003-2016 que contribuíram para o aprimoramento do controle interno na gestão pública.

A relevância deste estudo decorre da própria importância do tema para a sociedade brasileira, em função de a necessidade de desenvolvimento de um bom sistema de controle interno ser fundamental para a prevenção de riscos de fraude e corrupção na gestão pública, bem como contribuir no desenvolvimento de serviços públicos mais eficazes e eficientes. Sob o ponto de vista da literatura acadêmica, o presente estudo contribui na análise desse novo marco conceitual que impacta a estrutura e as práticas de controle interno aplicadas na administração pública, e apresenta uma visão complementar aos estudos anteriormente realizados (Vide, por exemplo, Nascimento, 2003 e Monteiro, 2015; e Cannavina & Parisi, 2015).

Além da presente introdução, o restante do artigo está organizado em quatro partes. A segunda parte, o referencial teórico, trata dos conceitos fundamentais de controle interno e a estrutura de controle existente na administração pública. A terceira parte apresenta a metodologia aplicada na pesquisa. A quarta parte apresenta os dados da pesquisa e sua respectiva análise. Na quinta e última parte, são apresentadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta as diretrizes do COSO e o controle interno no setor público.

2.1 Diretrizes do COSO sobre Controle Interno

A Organização Internacional de Entidades Superiores de Fiscalização (*International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI) é o órgão internacional que realiza estudos e elabora normas e diretrizes relacionadas ao exercício da fiscalização no setor público, possibilitando a troca de informações entre os 192 países membros (Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS), com o objetivo de: (a) melhorar o nível de conhecimento dentro de cada país e (b) promover uma boa gestão financeira e responsabilidade para os respectivos governos.

Na 17^a. reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizada no ano de 2001, em Seul, concluiu-se como indispensável a necessidade de atualização das diretrizes de 1992, sendo estabelecido que as EFS deveriam considerar o trabalho do Comitê das Organizações Patrocinadoras (*Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*) em suas atividades de fiscalização e controle.

A partir dessa orientação, as EFS adotaram uma definição unificada de controle interno. Segundo o COSO, o Controle Interno é definido como:

[...] um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (1) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (2) cumprimento das obrigações de *accountability*; (3) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e (4) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (COSO, 2016)

Segundo Almeida (2012, p. 57), o controle interno é definido como:

[...] controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos.

De acordo com o COSO, o controle interno é formado por cinco componentes, que devem funcionar simultaneamente, quais sejam: (a) ambiente de controle, (b) Avaliação de riscos, (c) atividades de controle, (d) comunicação, e (e) informação e monitoramento.

Para ajudar no processo de monitoramento de riscos, os componentes do COSO foram ampliados e deram origem ao COSO II. Os componentes dos COSO II são: (a) Ambiente Interno; (b) Fixação de objetivos; (c) Identificação de eventos; (d) Avaliação de riscos; (e) Resposta ao risco; (f) Atividades de controle; (g) Informações e comunicações; e (h) Monitoramento (TCU, 2009, p. 13).

Em linhas gerais, segundo Almeida (2012), os componentes do COSO sugerem que: a administração deve avaliar os riscos que afetam a consecução dos objetivos de divulgação financeira nas organizações; o ambiente de controle é fundamental na atenuação dos riscos; a organização deve implantar atividades de controle projetadas de modo a impedir ou detectar problemas; a administração deve comunicar suas políticas eficazmente, bem como receber informação dos níveis hierárquicos inferiores, com o uso dos processos de informação e comunicação da organização; e, por fim, a administração deve monitorar o funcionamento dos controles para assegurar que todos os cinco componentes do controle interno continuem a funcionar eficazmente.

Os princípios do controle interno que uma organização deve seguir para atingir, com maior eficiência, seus objetivos e minimizar os trabalhos de auditoria incluem: (a) Responsabilidade; (b) Rotinas Internas; (c) Acesso aos ativos; (d) Segregação de funções; (e) Confronto dos ativos com os registros; (f) Amarração do sistema; (g) Auditoria Interna; (h) Custos de controle *versus* benefícios; e (i) Limitação do controle interno (PORTAL EDUCAÇÃO, 2016).

No âmbito contábil, o Conselho Federal de Contabilidade expediu a Resolução CFC n. 1.135, em 25/11/2008, aprovando a NBC T 16.8 - Controle Interno, com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A norma diz respeito ao controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações contábeis. Nela consta como finalidade do controle interno:

ABRANGÊNCIA

2. **Controle interno sob o enfoque contábil** compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) **salvaguardar os ativos** e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar **conformidade ao registro contábil** em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
 - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
 - (f) **auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas**, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
3. O **controle interno** deve ser exercido **em todos os níveis da entidade do setor público**, compreendendo:
- (a) a preservação do patrimônio público;
 - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
 - (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. (grifos nossos)

De acordo com Almeida (2012, p. 65), “as limitações do controle interno são principalmente com relação a: (a) conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; (b) os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas; e (c) funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias”.

2.2 OECD e o princípio arm's length

A partir da Constituição Federal de 1988, o controle dessa atividade estatal deixou de ser meramente formal (legalidade) e passou a abarcar também aspectos materiais, tais como a eficiência, a economicidade, a legitimidade e a moralidade do atuar administrativo.

Assim, é importante sublinhar que a Administração Pública – compreendidos aqui todos os órgãos que exercem atividade administrativa em quaisquer dos Poderes da República – está submetida a diversos tipos de controle estabelecidos pelo ordenamento jurídico ao nível constitucional e infraconstitucional.

A título de exemplo, o controle da Administração Pública pode ser abordado em diversas dimensões, como demonstrado no Quadro 1.

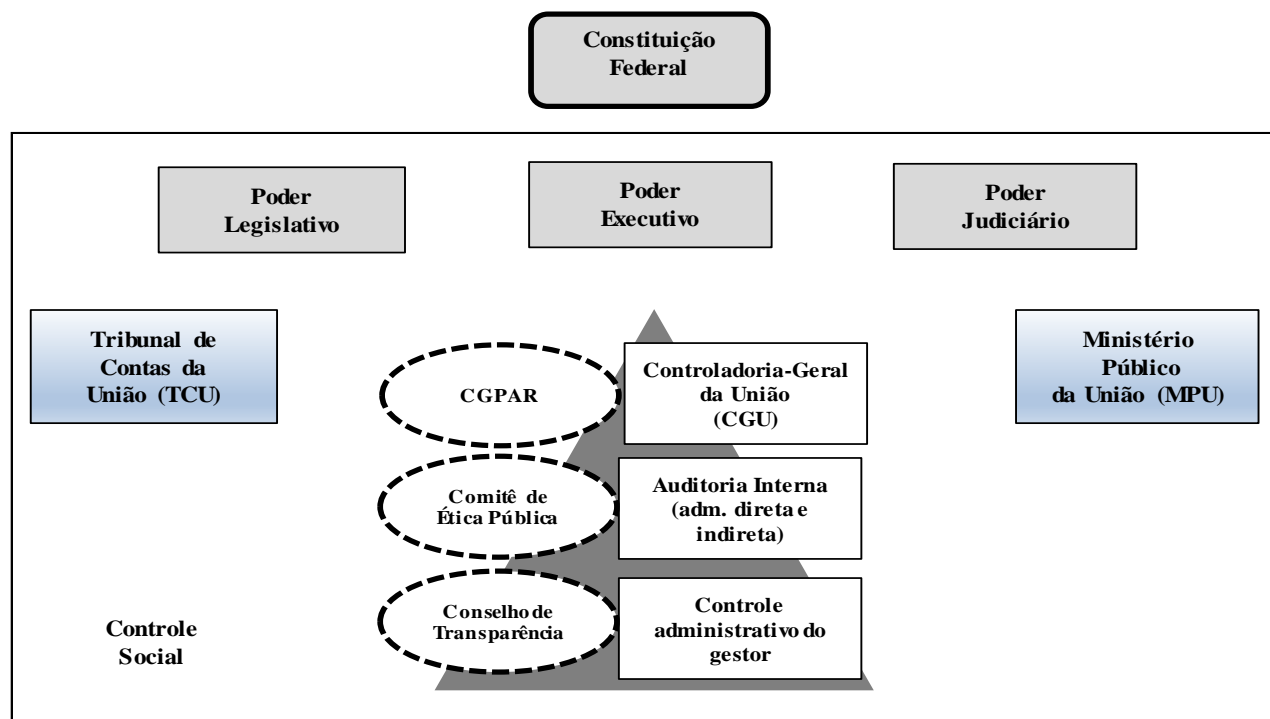
Quadro 1 - Formas de controle na administração pública

A) Conforme a origem	<p>Controle Interno: Aquele exercido pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, dentro da própria administração.</p> <p>Controle Externo: Ocorre quando um Poder controla os atos administrativos praticados por outro Poder.</p> <p>Controle Externo Popular: Possibilita aos administrados a verificação da atuação da administração pública, quanto à legalidade na prática dos atos.</p>
B) Conforme o momento de exercício	<p>Controle prévio ou preventivo (a priori): Exercido antes do início ou conclusão do ato administrativo, sendo requisito para sua validade ou eficácia.</p> <p>Controle concomitante: Exercido durante a realização do ato, permitindo o acompanhamento e verificação de sua regularidade.</p> <p>Controle subsequente ou corretivo: Exercido após a conclusão do ato, necessário para conferir sua eficácia, correção de seus defeitos, declaração de sua nulidade, revogação, cassação.</p>
C) Quanto ao aspecto controlado	<p>Controle de legalidade ou legitimidade: Confirmação do ato quanto a sua prática conforme ordenamento jurídico. Confere compatibilidade do ato conforme norma legal e princípios administrativos.</p> <p>Controle de mérito: Objetivo de verificar a oportunidade, eficiência, conveniência e resultado administrativo do ato controlado.</p>
D) Quanto à amplitude	<p>Controle hierárquico: é aquele que resulta do escalonamento vertical dos órgãos, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Órgãos superiores com competência de controle e fiscalização perante atos executados por seus subordinados.</p> <p>Controle finalístico: Exercido pela Administração Direta perante pessoas jurídicas integrantes da Administração Indireta. Depende de regulamentação legal.</p>

Fonte: Dados extraídos de Alexandrino e Paulo (2014).

A Figura 1 apresenta a estrutura administrativa do Setor Público federal com ênfase nas unidades de controle.

Figura 1 – Estrutura de controle no Setor Público



Fonte: Os autores, 2017.

Nota: (a) CGPAR - Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União; (b) Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal (Comissão de Ética Pública (CEP) e Comissões de Ética); (c) Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção.

Segundo Di Pietro (2007, p. 670), a finalidade do controle interno para administração pública é a de “assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, tais como: legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade”.

No âmbito do Poder Executivo Federal, diversos órgãos exercem o aludido controle interno. A título de exemplo: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), unidade da Controladoria Geral da União (CGU) relacionada ao controle interno, “fiscaliza e avalia a execução de programas de governo; realiza auditorias e avalia os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apura denúncias e representações; exerce o controle das operações de crédito; e executa atividades de apoio ao controle externo” (BRASIL, 2014); e a Comissão Interministerial de Governança Corporativa (CGPar), criada no ano de 2007, pelo Decreto n. 6.021/07, tem como finalidade “tratar de matérias relacionadas com a governança nas empresas estatais federais”.

O Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo de âmbito federal, auxilia o Congresso Nacional no exercício de suas atividades de controle externo. As competências do TCU estão fixadas na Constituição Federal de 1988 (artigo 71 e seguintes) e na Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do TCU).

Os controles externo e interno proporcionam a avaliação permanente dos atos praticados pelo gestor público, em que os controles são como mecanismos de preservação das instituições públicas e de prevenção da ilicitude (MARÇOLA, 2011, p. 78). De acordo com Ribeirto Filho et al. (2008, p. 50), “sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, a gestão fraudulenta”.

Outrossim, a funcionalidade dos controles internos no setor público está disciplinada em diversas normas, com destaque para: (a) a Constituição Federal do Brasil, (b) a Lei Complementar n. 4.320/64 - Lei de Finanças Públicas, e (c) Lei Complementar n. 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal. Em linhas gerais, observa-se que estas normas fazem referência aos controles interno e externo no setor público, mas não apresentam definições ou especificações sobre sua natureza. Por exemplo, a Lei n. 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos) também faz referência à necessidade de controle das despesas decorrentes dos contratos e sobre a atuação dos Tribunais de contas e dos órgãos integrantes do sistema de controle interno.

Os artigos 70 e 74 da Constituição Federal destacam claramente a necessidade e as funções do Sistema de Controle Interno na administração pública, como transcrito a seguir:

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**.

[...]

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

I - **avaliar o cumprimento das metas** previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

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

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

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

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, **denunciar irregularidades ou ilegalidades** perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Em relação ao Controle da Execução Orçamentária, a Lei n. 4.320/64, estabelece que (Art. 76.), em relação ao controle interno relativo ao ‘Controle da Execução Orçamentária’, o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Por fim, a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece ainda:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o **sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público**, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - **atingimento das metas estabelecidas** na lei de diretrizes orçamentárias;

II - **limites e condições** para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - **providências tomadas**, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - **destinação de recursos** obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - **cumprimento do limite de gastos totais** dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000, grifo nosso)

Destaca-se que o parágrafo 1º., do art. 1º., da Lei Complementar n. 101, prevê expressamente que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa aplicou tanto a abordagem qualitativa, quanto a quantitativa. Segundo Diehl e Tatim (2004), a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, buscando compreender as mais variadas particularidades do objeto de pesquisa, enquanto a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo uso da quantificação, tanto na coleta quanto no tratamento das informações, utilizando-se, quando possível, de técnicas estatísticas.

Para atingir o objetivo proposto na pesquisa, a coleta de dados compreendeu a pesquisa documental de normativos (Leis, Decretos, Resoluções, Instruções Normativas e Portarias, entre outros) sobre Controle Interno. Os referidos atos normativos foram identificados nos *sites* (a) do Governo Federal (<http://www.planalto.gov.br>); (b) Controladoria Geral da União (<http://www.cgu.gov.br>); e (c) Tribunal de Contas da União (<http://www.tcu.gov.br>). A identificação dos normativos foi realizada mediante a busca da palavra-chave “controle interno”, tanto no título quanto no conteúdo das normas.

A análise documental compreendeu atos normativos publicados no período de 1º. de janeiro de 2003 a 30 de junho de 2016. O período de análise designado foi escolhido com a finalidade de obter-se uma comparação das atualizações de normativos sobre Controle Interno presente nos dois últimos governos: (a) Governo Lula (1º. mandato Luiz Inácio Lula da Silva, 2003-2006; e 2º. mandato Luiz Inácio Lula da Silva, 2007-2010); e (b) Governo Dilma (1º. mandato Dilma Rousseff, 2011-2014; e 2º. mandato Dilma Rousseff, 2015-2016).

Com esses dados, foram elaborados gráficos e tabelas para auxiliar a análise das principais atualizações recentes sobre Controle Interno. Além da análise qualitativa dos dados, que compreendeu uma análise do conteúdo das novas normas sobre controle interno, também foi realizada uma simples análise estatística dos dados, com a aplicação do Teste Chi-Quadrado (teste χ^2) para analisar o grau de associação entre variáveis qualitativas.

O Teste Chi-Quadrado, que é um teste não paramétrico (não requer suposição de normalidade das variáveis), é aplicável na análise de proporções em tabelas de contingência que contenham dados independentes. Na análise, foi aplicada a correção de Yates quando o número de observações foi inferior a 40 e/ou quando uma das classes apresentou número esperado menor que 5 observações. Para maiores detalhes sobre o teste, recomenda-se ver a descrição do método em Field (2009).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção aborda a evolução das normas sobre controle interno e os principais aprimoramentos nos controles internos no setor público no Brasil.

4.1 Evolução das normas sobre controle interno no Brasil

A Tabela 1 apresenta as normas emitidas sobre controle interno no setor público no Brasil, no período entre 2003-2016, segregadas por ano de emissão, por órgão emissor e por governo.

Tabela 1 - Evolução da normatização governamental sobre controle interno no Brasil

Painel A - Quantidade de normas publicadas por ano

	Quant.	%
2003	3	8,8%
2004	0	0,0%
2005	2	5,9%
2006	2	5,9%
2007	2	5,9%
2008	1	2,9%
2009	0	0,0%
2010	4	11,8%
2011	2	5,9%
2012	3	8,8%
2013	3	8,8%
2014	1	2,9%
2015	6	17,6%
2016	5	14,7%
Total	34	100,0%

Painel B - Quantidade de normas por ente da administração pública

	Quant.	%
CGU	15	44,1%
CGPAR	5	14,7%
TCU	5	14,7%
Leis / Decretos	9	26,5%
Total	34	100,0%

Painel C - Quantidade de normas por Governo

	Quant.	%
1o. Mandato Lula	7	20,6%
2o. Mandato Lula	7	20,6%
1o. Mandato Dilma	9	26,5%
2o. Mandato Dilma	11	32,4%
Total	34	100,0%

Painel D - Comparação da quantidade de normas dos Governos Lula e Dilma

	Leis / Decretos	Outras normas	Total	Teste χ^2 (sig.)
Governo Lula	3	11	14	0,311 (0,577)
Governo Dilma	6	14	20	Correção de Yates (sig.) 0,026 (0,871)
Total	9	25	34	

Fonte: Os autores, 2017.

Notas: (a) O Governo Lula teve dois mandatos, de 2003 até 2006 e 2007 até 2010; (b) O Governo Dilma teve dois mandatos, de 2011 até 2014 e 2015 até 2016; (c) Aplicada a correção de continuidade de Yates, pois o valor esperado de uma célula foi inferior a cinco. * significante a 1%; ** significante a 5%; e *** significante a 10%.

Os levantamentos de normas do exercício de 2016 compreendem os dados até 30/06/2016.

A Tabela 1 demonstra um significativo aumento no número de normas emitidas nos últimos anos que tratam sobre questões relacionadas ao Controle Interno, sugerindo que os últimos acontecimentos

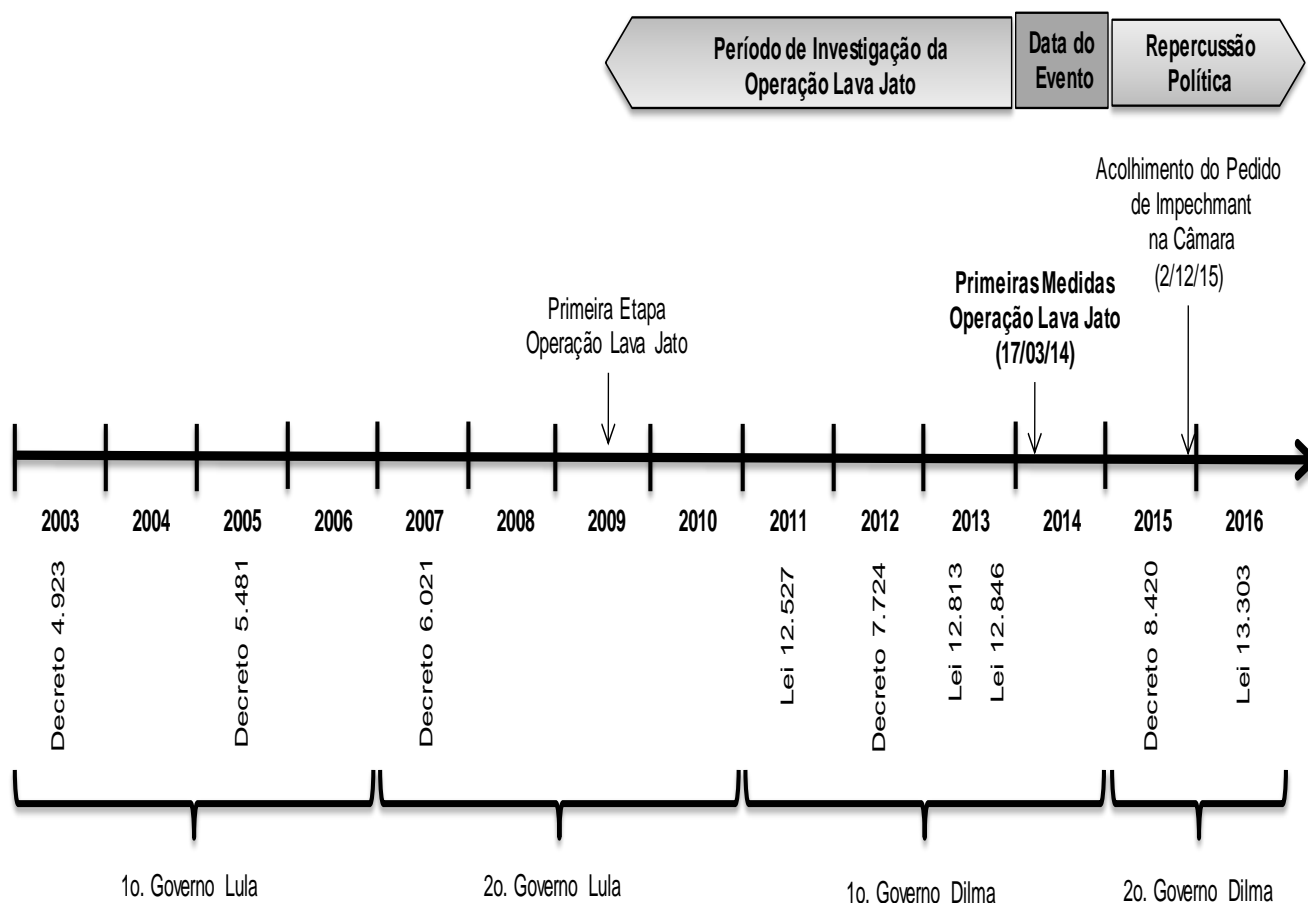
(escândalos de corrupção) podem ter aumentado a preocupação dos gestores públicos sobre a necessidade de aprimoramento dos controles sobre a gestão pública.

O painel A, da Tabela 1, mostra que um terço das novas normas foram emitidas nos últimos anos (ano de 2015 e primeiro semestre de 2016), enquanto o painel B demonstra que o maior número de normas foi emitido pela Controladoria Geral da União (CGU), órgão mais diretamente ligado às atividades de controle no âmbito do Poder Executivo Federal. A Comissão Interministerial de Governança Corporativa (CGPar), criada no ano de 2007 para tratar de matérias relacionadas com a governança nas empresas estatais federais, emitiu 5 normativos, sendo quatro nos últimos anos. O Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo no setor público, emitiu cinco normativos. Os painéis C e D da Tabela 1 demonstram ainda que o número de atos normativos emitidos no segundo mandato do Governo Dilma, período bastante curto, foi maior do que os demais períodos.

Comparando o número de normas sobre controle nos Governos Lula e Dilma, é possível verificar que houve um aumento do número de Leis/Decretos e outros normativos emitidos no Governo Dilma (20 normas) em comparação ao Governo Lula (14 normas), isto é, existem evidências de que a ação normativa do Governo Federal foi mais ativa nos últimos mandatos presidenciais, como demonstrado no painel D, da Tabela 1, apesar de não ser estatisticamente significante [$\chi^2 (1) = 0,026 (p>0,10)$].

A Figura 2 apresenta uma representação da evolução dos principais normativos sobre controles internos no período analisado.

Figura 2 - Evolução da normatização sobre controle interno nos Governos Lula e Dilma



Fonte: Os autores, 2017.

Como pode ser observado na Figura 2, a emissão de diversos novos normativos ocorreu após a divulgação do processo de apuração das denúncias apresentadas na Operação Lava Jato.

Em complemento ao gráfico anterior, a Tabela 2 apresenta o número de normativos emitidos no período anterior e posterior ao anúncio da Operação Lava Jato (evento analisado), usando para fins de comparação os dois anos anteriores e os dois anos posteriores ao evento mencionado.

Tabela 2 - Comparação da quantidade de normas antes e depois da 1ª Etapa Operação Lava Jato

	Quant.	%
Antes (2012 e 2013)	6	35,3%
Depois (2015 e 2016)	11	64,7%
Total	17	100,0%

Fonte: Os autores, 2017.

Nota: No dia 2 de dezembro de 2015 o presidente da Câmara dos Deputados acolheu um dos sete pedidos de impeachment contra Dilma. No dia 12 de maio de 2016, com 55 votos favoráveis, 22 contrários e 2 ausentes, o Senado Federal autorizou a abertura do processo de impeachment

A Tabela 2 permite verificar que o número de normas emitidas nos anos seguintes ao anúncio da operação Lava Jato foi superior ao número de normas emitidos nos dois anos anteriores ao anúncio, ambos os períodos de comparação durante o Governo Dilma. A referida tabela demonstra que o aprimoramento do controle interno no setor público, mediante a emissão de novas leis, decretos e outros normativos, pode estar relacionado, como esperado pelo senso comum, com a maior apuração e divulgação de casos de corrupção após o anúncio a divulgação dos primeiros resultados da Operação Lava Jato.

4.2 Principais aprimoramentos nos controles internos no setor público no Brasil

Antes de adentrar ao escopo do presente tópico, dois aspectos merecem menção:

- (i) a elevação do número de leis em sentido estrito demonstra que não apenas o Executivo, mas também o Poder Legislativo parece estar sensível à relevância do tema em tela; e
- (ii) no caso das instituições financeiras oficiais, além das normas em geral aplicáveis à Administração Pública, também se submetem à regulamentação do Banco Central do Brasil sobre riscos e controle interno.

Tais menções, conjugadas com as informações apresentadas no tópico anterior, permitem afirmar que hoje a atividade de controle interno permeia toda a atividade em que esteja presente o Poder Público.

Feitas essas considerações iniciais, o presente tópico tem como objetivo apresentar, qualitativamente, as principais modificações introduzidas pelos novos normativos no tema Controle Interno do setor público.

O Quadro 2 indica os normativos emitidos por ano e por órgão emissor.

Quadro 2 – Normas Relacionadas ao Controle Interno no Setor Público no período de 2013 a 2016

ANO	LEI/DECRETO	TCU	CGU	CGPAR
2003	Decreto 4.923	-	IN 01 e Portaria 338	-
2004	-	-	-	-
2005	Decreto 5.481	-	Portaria 262	-
2006	-	-	Portarias 03 e 555	-
2007	Decreto 6.021	-	Portaria 1.950	-
2008	-	-	Portaria 2.238	-
2009	-	-	-	-
2010	-	Portaria 257/2010 e IN 63	Portaria 2.546	Resolução CGPAR 2
2011	Lei 12.527	Portaria 146/2011	-	-
2012	Decreto 7.724	Portaria 104	Portaria 2.379	-
2013	Lei 12.813 e Lei 12.846	-	Portaria 133	-
2014	-	-	IN 01	-
2015	Decreto 8.420	Decisão Normativa 147/2015	IN 24 e Portaria 50.123	Resoluções 05 e 06
2016	Lei 13.303	-	Portaria 500 e IN Conjunta MP/CGU 01	Resoluções 12 e 18

Fonte: Os autores, 2017.

Nota: IN – Instrução Normativa.

Em relação às normas indicadas no Quadro 2, observa-se que a grande maioria trata de questões relacionadas com as dimensões “informação e comunicação” e “ambiente de controle” propostas pelo COSO. Já as normas emitidas pela CGU e CGPAR possuem caráter mais operacional e abrangem questões relacionadas a todas as dimensões previstas no COSO, com destaque para as de “avaliação de riscos”, “controle” e “monitoramento da gestão pública”.

No caso da dimensão “informação e comunicação”, destacam-se:

- a) o Decreto n. 4.923/03, que dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, que tem como atribuição, entre outras, sugerir procedimentos que promovam o aperfeiçoamento e a integração das ações de incremento da transparência e de combate à corrupção e à impunidade, no âmbito da Administração Pública Federal;
- b) o Decreto n. 5.481/05, que adicionou um novo artigo ao Decreto n. 3.591/00, que por sua vez dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Este novo artigo cria nova exigência, destacando a importância da divulgação de relatórios aberta ao público, conforme transcrito a seguir:

Art. 20-B. Os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, sujeitos a tomada e prestação de contas, darão ampla divulgação, **inclusive em meios eletrônicos de acesso público**, ao relatório de gestão, ao relatório e ao certificado de auditoria, com **parecer do órgão de controle interno**, e ao pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, em até trinta dias após envio ao Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 2005, grifo nosso)

- c) a Lei n. 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação) garantiu o acesso do cidadão a diversas informações referentes à gestão pública, incluindo informação relativa “ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores”. Ainda revogou a Lei n. 11.111/05, que tratava de questões de sigilo de informações. É o Decreto n. 7.724/12 que regulamenta a Lei de Acesso à Informação; e

- d) a Lei n. 13.303/16, que estabelece o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, disciplina, entre outras questões, os requisitos mínimos de transparência a serem observados por essas empresas.

As normas mencionadas acima contribuem para o aprimoramento do controle interno da gestão pública ao conformar o princípio constitucional da publicidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal - CF), corolário dos princípios republicano e democrático (art. 1º. da CF), ampliando: (a) a comunicação com o público externo; e (b) a transmissão interna de informações relevantes para apoiar o funcionamento das atividades de controle. Ressalta-se que tais normas representam verdadeiras inovações no arcabouço normativo brasileiro e não meras alterações de forma de normas antigas e defasadas.

No caso da dimensão “ambiente de controle” foi possível constatar que diversos normativos contribuíram para o aperfeiçoamento do sistema de controle interno associado à tal dimensão ao buscar: (a) aumentar o comprometimento com a integridade e valores éticos na gestão pública; (b) rever a adequação da estrutura organizacional do setor público; e (c) tratar de questões de independência, capacitação profissional e responsabilização dos gestores públicos, seja da administração direta ou indireta, destacando-se:

- a) a Lei n. 12.813/13, que trata da redução de conflitos de interesse no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e de impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego;
- b) a Lei n. 12.846/13 (Lei Anticorrupção), que foi criada com o objetivo de responsabilizar civil e administrativamente as empresas nacionais e estrangeiras por prática de atos contra a Administração;
- c) o Decreto n. 6.021/07, que criou a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações-CGP/AR, importante agente de normatização e uniformização de práticas de governança nas empresas estatais;
- d) em março de 2015, após o anúncio da 1ª. Etapa da Operação Lava Jato, foi emitido o Decreto n. 8.420, que regulamentou a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira, de que trata Lei n. 12.846/13. Destaca-se que os artigos 41 e 42, inciso VII, do aludido Decreto, definem Programa de Integridade e aludem à atividade de controle interno, respectivamente.

O Tribunal de Contas da União, apesar de possuir como característica principal o controle externo, também possui algumas normas referentes às práticas de controle interno, como, por exemplo, o art. 8º. da Decisão Normativa n. 147/2015, que dispõe sobre a importância do controle interno, para fins de credibilidade e segurança das informações na prestação de contas do exercício de 2015.

Art. 8º A auditoria anual nas contas tem por objetivo fomentar a boa governança pública, **aumentar a transparência**, provocar **melhorias na prestação de contas** dos órgãos e entidades federais, **induzir a gestão pública para resultados** e fornecer opinião sobre como as contas devem ser julgadas pelo Tribunal, com base na análise:

I. da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão;

II. da confiabilidade e efetividade dos controles internos relacionados à consecução dos objetivos institucionais e à elaboração das demonstrações contábeis e de relatórios financeiros;

III. do desempenho da gestão;

IV. da exatidão das demonstrações contábeis.

Parágrafo único. **O órgão de controle interno deve buscar a adoção de padrões internacionais na condução da auditoria nas contas, especialmente aqueles relacionados a trabalhos de assecuração, de forma a garantir a credibilidade e aumentar a segurança dos usuários em relação aos resultados da auditoria.** (TCU, 2015, grifo nosso)

Mesmo com a extinção da CGU, seus órgãos e competências foram transferidos para o novel Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), criado pela Medida Provisória n. 726, de 12/05/16 (que alterou a Lei n. 10.683/03). Segundo o *site* do Ministério, as atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção continuam sendo exercidas, sem alterações. Também é importante mencionar que a estrutura da Controladoria-Geral da União sofreu alterações recorrentes no período analisado. Os Decretos n. 8.109/13, 5.683/06 e 4.785/03 promoveram alterações na estrutura regimental e no quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções gratificadas da CGU.

Pouco antes de sua extinção, como exemplo da importância que a CGU conferia ao tema em tela, a recente IN conjunta MP/CGU n. 01, de 10 de maio de 2016, estabeleceu, em seu art. 3º., a necessidade de implementação de Controle Interno voltado para a avaliação e gerenciamento de riscos no âmbito do Executivo Federal:

Art. 3º. Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, tendo por base a identificação, a avaliação e o **gerenciamento de riscos** que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. Os **controles internos da gestão** se constituem na primeira linha (ou camada) de **defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos**. Esses controles são operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal. A definição e **a operacionalização dos controles internos devem levar em conta os riscos que se pretende mitigar**, tendo em vista os objetivos das organizações públicas. Assim, tendo em vista os objetivos estabelecidos pelos órgãos e entidades da administração pública, e os riscos decorrentes de eventos internos ou externos que possam obstaculizar o alcance desses objetivos, devem ser posicionados os controles internos mais adequados para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos, ou o seu impacto sobre os objetivos organizacionais. (grifo nosso)

No âmbito da regulamentação das empresas estatais, a Resolução CGPAR n. 18, de 10 de maio de 2016, tratou de questões relacionadas com as funções de conformidade e gerenciamento de riscos aplicáveis às empresas em que o governo federal possui o controle.

Todas essas normas contribuem diretamente para o aperfeiçoamento dos sistemas de controle interno existentes em toda a estrutura governamental do Poder Executivo Federal, com ênfase em diversos princípios do controle interno, tais como a segregação de função, verificação do cumprimento de normas, gerenciamento de riscos e geração de relatórios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa procurou identificar e analisar os recentes avanços na legislação brasileira, no período entre 2003-2016, quanto à aplicação do Controle Interno no setor público para prevenção contra falhas, fraudes e corrupção.

O resultado do levantamento realizado demonstra que o número de normas emitidas (Leis, Decretos, Resoluções, Portarias e Instruções Normativas) cresceu significativamente no Governo Dilma (20 novos normativos), quando comparado ao observado no Governo Lula (14 novos normativos), especialmente após o anúncio da 1ª. Etapa da Operação Lava Jato (11 novos normativos).

No período de 2003 a 2016 foram emitidos 34 novos normativos, sendo nove Leis/Decretos, cinco portarias ou decisões do TCU, cinco resoluções da CGPAR e quinze portarias ou instruções normativas da CGU. Notadamente, a maior parte da legislação ligada ao controle interno foi emitida pela Controladoria Geral da União (Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle), responsável pelo controle Interno no âmbito do Poder Executivo Federal.

Observou-se também que as novas normas possibilitaram o aperfeiçoamento das práticas de controle interno, especialmente para as dimensões de “informação e comunicação” e “ambiente de

controle”, previstos no COSO, a partir da introdução de novos mecanismos de controle e da revisão da estrutura de controle na administração pública, tais como: aprovação da Lei Anticorrupção e da Lei de Acesso à Informação, criação de um Programa de Integridade na gestão pública, criação de um Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, criação do Estatuto das Empresas Estatais, entre outros.

Em linhas gerais, os resultados sugerem seis aspectos que merecem destaque:

Primeiro, o sistema de controle interno no Brasil foi significativamente modificado nos últimos anos, tendo os aperfeiçoamentos, tanto em termos de estrutura quanto nas atividades de controle interno, possibilitado uma maior eficiência e eficácia na gestão pública.

Segundo, a evolução recente no sistema de controle interno pode contribuir para a prevenção de falhas, fraudes e corrupção na gestão pública, através da aplicação de modernos instrumentos de gestão de risco e monitoramento das atividades desenvolvidas pelos agentes públicos.

Terceiro, as novas iniciativas devem contribuir, direta ou indiretamente, para evitar perdas e gastos governamentais desnecessários, bem como ajudar na correta aplicação dos recursos públicos e na proteção do patrimônio público.

Quarto, os novos instrumentos de fiscalização podem auxiliar na detecção dos erros ou irregularidades existentes de forma mais rápida e eficiente, na medida em que os controles sejam aplicados de forma ágil, contínua e adequada.

Quinto, o aprimoramento dos controles internos também passa por um aumento da transparência na gestão pública, via aprimoramento nas prestações de contas dos gestores e aumento da comunicação com a sociedade em geral, mediante a aplicação dos controles que garantam a integridade das informações divulgadas.

Sexto, as significativas melhorias no sistema de controle interno podem contribuir para o aprimoramento da gestão governamental de um modo geral e gerar uma nova consciência de valorização do valor probidade pública.

Ainda um último aspecto merece menção pela sua relevância empírica e teórica no que toca ao tema em exame, a saber as teorias de regulação. Sob a perspectiva conceitual, as teorias de regulação normalmente são utilizadas para explicar os motivos que levam a um governo intervir nas atividades econômicas das empresas, bem como explicar a forma como esta intervenção pode ocorrer (a teoria do interesse público é um exemplo dentre outros). Nesse contexto, o estudo demonstra a relação causa-consequência entre a prática de atos ilícitos na relação público-privada e o aumento de normativos de controles internos observado nos últimos anos, que impactou tanto empresas privadas nacionais e estrangeiras (vide, por exemplo, a Lei Anticorrupção - Lei n. 12.846/13) quanto as práticas de governança nas empresas estatais (vide, por exemplo, a Lei n. 13.303/16), que também desempenham atividades econômicas relevantes.

Em conclusão, o presente estudo apresenta como principal contribuição a identificação e análise das recentes mudanças no arcabouço legal associado à literatura de controles internos na gestão pública, demonstrando a existência de um novo marco conceitual sobre a importância do controle interno para uma boa gestão de riscos, monitoramento e combate às fraudes na administração pública. Os resultados desta pesquisa também complementam, de forma mais prática e objetiva, as interessantes soluções conceituais apresentadas por Brei (1996b) para o problema de corrupção.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direto descomplicado**. 22. ed. São Paulo: Método, 2014.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Decreto n. 4.923, 18 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Decreto n. 5.481, de 30 de junho de 2005. Acresce o art. 20-B ao Decreto n. 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Decreto n. 6.021, de 22 de janeiro de 2007. Cria a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, e dá outras providências. Disponível em : <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Decreto n. 7.724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5o, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 10.683, 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005. Regulamenta a parte final do disposto no inciso XXXIII do caput do art. 5º da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 12.813, de 16 de maio de 2013. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nos 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em : <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

BREI, Z. A. Corrupção: dificuldades para definição e para um consenso. **Revista de Administração Pública**, v. 30, n. 1, p. 67-77, 1996a.

_____. Corrupção: causas, consequências e soluções para o problema. **Revista de Administração Pública**, v. 30, n. 3, p. 103-115, 1996b.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas Coso/Intosai. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11 / NBC T 16.8 – Controle Interno. Brasília. Disponível em <http://portalcfc.org.br>. Acesso em: 20 maio 2017.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 1.135, de 25/11/2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno, com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135. Acesso em: 20 maio 2017.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. **Legislação da Controladoria-Geral da União (CGU) nos assuntos de controle interno, transparência e prevenção da corrupção, corregedoria e ouvidoria-geral.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Disponível em <www.coso.org>. Acesso em: 28 jun. 2017.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 20 ed., 2a. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2007.

DIEHL, A.A.; TATIM, D.C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

FIELD, A. **Descobrimo a estatística utilizando o SPSS**. 2. ed. São Paulo: Artmed, 2009.

MANZI, V.A. **Compliance do Brasil: Consolidação e Perspectivas**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2011.

MARTINS, C. E. Governabilidade e Controles. **Revista Administração Pública**, v. 23, n. 1, p. 5-20, 1989.

MATTOS, D. C. **Dá, sim, para acabar com a impunidade**. Revista Veja, ed. 2419, ano 48, n. 13, Editora Abril, 01 abr. 2015. Disponível em <www.veja.com>. Acesso em: 28 jun. 2017.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Caso Lava Jato**. Disponível em: <<http://lavajato.mpf.mp.br>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

NASCIMENTO, R. S. Aspectos relevantes da avaliação dos controles internos da auditoria governamental. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 1, n. 2, p. 43-51, 2003.

PORTAL EDUCAÇÃO. Disponível em <<http://www.portaleducacao.com.br>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FERREIRA, J. O. L. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da Administração Pública. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 48-63, 2008.

SILVA, W. A. C.; GOMES, M. C. O. **Evolução da accountability no Brasil: análise dos achados de 1999 a 2008**. 2011. Disponível em: <<http://sistema.semead.com.br/14semead/resultado/trabalhosPDF/809.pdf>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. **Cartilha Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. 2009. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. 2007. Disponível em <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Cartilha de Orientações sobre controle interno**. 2012. Disponível em <<http://www.tce.mg.gov.br>>. Acesso em: 4 jun. 2017.