



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

IVONETE DIONIZIO DE LIMA

**A INTERAÇÃO ENTRE OS CONTROLES
INTERNO E EXTERNO:
UM ESTUDO NO ÂMBITO ESTADUAL DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

Salvador

2007

IVONETE DIONIZIO DE LIMA

**A INTERAÇÃO ENTRE OS CONTROLES INTERNO E EXTERNO: UM
ESTUDO NO ÂMBITO ESTADUAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
BRASILEIRA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração do Núcleo de Pós-Graduação, em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Maria do Carmo Lessa Guimarães

Salvador

2007

TERMO DE APROVAÇÃO

IVONETE DIONIZIO DE LIMA

A INTERAÇÃO ENTRE OS CONTROLES INTERNO E EXTERNO: UM ESTUDO NO ÂMBITO ESTADUAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, Universidade Federal da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

Profª. Dra. Maria do Carmo Lessa Guimarães (Orientadora) _____
Doutora em Administração, Universidade Federal da Bahia – UFBA
Escola de Administração da UFBA

Prof. Dr. José Antonio Gomes de Pinho _____
Doutor em Regional Planning - University of London/Inglaterra
Escola de Administração da UFBA

Prof. Dr. Alvino Oliveira Sanches Filho _____
Doutor em Ciência Política - USP
Universidade Federal da Bahia

Salvador, 14 de junho de 2007.

Dedico este trabalho aos meus pais e aos meus filhos, pelo incentivo e apoio incondicional, e à equipe técnica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, exemplo de convívio e aprendizado permanentes.

AGRADECIMENTOS

Ao Conselheiro Manoel Castro que, na condição de Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, além de autorizar o investimento na minha capacitação profissional, principalmente incentivou a minha participação no processo de seleção deste Mestrado.

Ao Conselheiro França Teixeira que, juntamente com a equipe do seu Gabinete, apoiou esta empreitada, estimulando e emprestando apoio irrestrito para a continuidade e conclusão deste estudo.

Aos colegas do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que contribuíram de várias maneiras, especialmente à Denilze Alencar Sacramento e à equipe da Biblioteca deste Tribunal, que me atenderam inúmeras vezes, sempre com profissionalismo; à Delanise Coelho Costa pela revisão do *Abstract*; à Soraia Oliveira Ruther, pela criteriosa leitura do texto.

Aos membros e técnicos dos vários tribunais de contas brasileiros, que responderam aos questionários da minha pesquisa exploratória.

Aos colegas, professores e funcionários do Mestrado Profissional em Administração, pela conduta profissional exemplar.

E, em especial, à Profa. Dra. Maria do Carmo Lessa Guimarães, cuja competência e disciplina foram determinantes para a conclusão desta jornada.

RESUMO

LIMA, Ivonete Dionizio. **A interação entre os controles interno e externo: um estudo no âmbito estadual da administração pública brasileira.** xxx fls. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.

Esta pesquisa busca responder como se processa a interação entre o controle interno da administração direta do Poder Executivo e o controle externo dos Tribunais de Contas (TCEs) no âmbito estadual no Brasil e se esta interação vem produzindo resultados no âmbito organizacional, normativo e técnico para os TCEs. Serviu de referência deste estudo os conceitos de controle da administração pública e de Estado e de outros correlatos – burocracia e poder – que estabelecem o contexto e condicionam a forma em que ocorre a interação entre o controle interno e o externo exercido pelos Tribunais de Contas. Assim, optou-se por analisar três dimensões de interação identificadas entre os controles. A dimensão normativa que se refere ao arcabouço legal que estabelece as competências, cria e disciplina o funcionamento dos TCEs e dos órgãos responsáveis pelo controle interno. A dimensão – organizacional – que trata da orientação estratégica, posição organizacional e subordinação hierárquica dos órgãos de controle interno, bem como das ações de natureza organizacional que produzem efeitos nos TCEs, tais como a realização sistemática de eventos e reuniões conjuntos e a elaboração compartilhada de programação de auditoria. E, por último, a dimensão técnica que privilegia o compartilhamento dos sistemas de informações corporativos mantidos pelo Poder Executivo estadual com os respectivos TCEs, por entender que estas ações são, na conjuntura contemporânea, racionalizadoras, permitindo a adoção de mecanismos de planejamento voltados à uma atuação seletiva e eficiente por parte dos TCEs. Esta dimensão também objetivou verificar a existência de obrigatoriedade, pelos tribunais de contas, da apresentação das contas dos gestores por meio eletrônico. Para a consecução dos objetivos propostos, esta pesquisa utilizou-se de um levantamento tipo *survey* nos estados brasileiros. Os achados da pesquisa revelaram que a interação entre o controle interno e o controle externo produz resultados tanto do ponto de vista normativo, técnico e operacional, mas esta interação cresce à medida que são desenvolvidas ações de natureza organizacional e técnica, pelo fato de que estas ações produzem mudanças relacionadas com o *modus operandi* dos Tribunais, minimizando a forma burocratizada de sua atuação.

Palavras-chave: Controle da Administração Pública, Controle Interno, Controle Externo, Tribunal de Contas, Interação.

ABSTRACT

LIMA, Ivonete Dionizio. **A interação entre os controles interno e externo: um estudo no âmbito estadual da administração pública brasileira**, xxx fls. Dissertation (Professional Master's, Degree in Administration) – School of Administration, Federal University of Bahia, Salvador, 2007.

This research has two goals, to investigate how it is processed the interaction between the internal control of direct administration of the Executive Power and the Court of Auditors (CA) in Brazil, and to evaluate if this interaction has produced results on the organizational, normative and technical spheres of the Court of Auditors. It was taken as references the studies on the concepts of public administration, state and others elements related to it, such as bureaucracy and power, which establishes the context and conditions the way in which the interaction between the internal and external control performed by the Court of Auditors occurs. Therefore, it was chosen to be analyzed three dimensions of interaction identified among the controls. The normative dimension refers to the legal framework, which establishes the competencies, creates and disciplines the functioning of the CA's and the organs responsible for the internal control. The organizational dimension deals with the strategic orientation, organizational structure and hierarchic subordination of the organs responsible for the internal control, as well as the organizational actions that may produce impacts on the CA's, such as the systematic realization of symposiums as well as the implementation of collaborative auditing planning. At last, while analyzing the technical dimension it was given emphasis on sharing of the corporate system held by State Executive Power and the Court of Auditors, once we assumed that this action may allow, in contemporary context, the adoption of planning strategies directed toward a selective and efficient performance by the CA's. This dimension also aimed to verify the existence of compulsory duty to render financial statements, by the managers, through electronic means. In order to achieve the objectives, this research realized a *survey* on different Brazilian states. The findings obtained revealed that the interaction among internal and external controls produces results not only on the normative sphere but also technical and operational ones. This interaction increases as long as implemented technical and organizational procedures affect the *modus operandi* of the CA's, minimizing its bureaucratic model of performance.

Key words: Public Administration Control; Executive Power; Internal Control; External Control; Court of Auditors; Interaction.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Denominação da forma organizacional dos órgãos de controle interno do poder executivo estadual	58
Tabela 2 -	Existência de normas dos TCEs quanto à obrigatoriedade de certificado de auditoria ou instrumento similar nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual	60
Tabela 3 -	Percepção dos tribunais de contas estaduais sobre os benefícios resultantes da certificação de contas ou instrumento similar	62
Tabela 4 -	Subordinação/vinculação hierárquica dos órgãos de controle interno na estrutura administrativa do Poder Executivo estadual	65
Tabela 5 -	Existência de auditor interno no quadro técnico dos órgãos de controle interno do Poder Executivo estadual	67
Tabela 6 -	Tipo de órgãos de controle interno com cargo de auditor interno	68
Tabela 7 -	Realização de auditorias de conformidade/regularidade/financeira, realizadas nas unidades da administração direta do Poder Executivo estadual – 2004	70
Tabela 8 -	Realização de auditorias operacionais/desempenho nas unidades da Adm. Direta do Poder Executivo estadual – 2004	71
Tabela 9 -	Existência de programação anual de auditoria dos TCEs compartilhada com os órgãos de controle interno	74
Tabela 10 -	Eventos conjuntos realizados pelos tribunais de contas em parceria com os órgãos de controle interno – 2004	75
Tabela 11 -	Periodicidade das reuniões entre os tribunais de contas e os órgãos de controle interno	76
Tabela 12 -	Modo de utilização dos Sistemas corporativos da Administração Direta do Poder Executivo estadual pelos TCEs	78
Tabela 13 -	Existência de obrigatoriedade para apresentação das contas da Administração Direta do Poder Executivo estadual por meio eletrônico	80

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO CONTEXTO DA EVOLUÇÃO DO ESTADO	18
2.1	O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL: DO MODELO BUROCRÁTICO À REFORMA GERENCIAL DO ESTADO	27
2.2	O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL VIGENTE	34
3	CONTROLES INTERNO E EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	42
3.1	O CONTROLE INTERNO: pressupostos e características	43
3.1.2	Auditoria Interna	48
3.2	CONTROLE EXTERNO: pressupostos e características	50
4	A INTERAÇÃO ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO E OS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS: OS RESULTADOS DO ESTUDO EMPÍRICO NOS ESTADOS BRASILEIROS	55
4.1	ASPECTOS FORMAIS E INSTITUCIONAIS DA INTERAÇÃO ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO E OS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS (TCES): a dimensão normativa	56
4.11	A existência e denominação dos órgãos de controle interno	57
4.1.2	Obrigatoriedade da certificação de contas ou instrumento similar	60
4.2	AS INOVAÇÕES NA ORGANIZAÇÃO DAS AÇÕES DE AUDITORIA DECORRENTES DA INTERAÇÃO ENTRE AS ENTIDADES DE CONTROLE: a dimensão organizacional	63
4.2.1	Status da subordinação/vinculação hierárquica dos órgãos de controle interno	64
4.2.2	Existência de cargo de auditor interno	67
4.2.3	Auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs)	69
4.2.4	Programação dos TCes compartilhada com os órgãos de controle interno	74
4.2.5	Realização de Eventos conjuntos e sua periodicidade	75
4.3	O COMPARTILHAMENTO DAS AÇÕES DE CONTROLE PARA REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS: CONSTRUINDO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZAÇÃO NA ANÁLISE DAS CONTAS PÚBLICAS: a dimensão técnica	77
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
	REFERÊNCIAS	88
	APÊNDICES	96

1 INTRODUÇÃO

O controle da administração pública tem sido objeto de discussão recorrente na sociedade brasileira nestes últimos tempos, principalmente como consequência da série de denúncias sobre corrupção envolvendo políticos, altos servidores e executivos de empresas privadas, assuntos amplamente divulgados pelos meios de comunicação.

Nesse contexto, é crescente a demanda da sociedade para que as instituições de controle funcionem de forma efetiva, de modo a contribuir para o aperfeiçoamento do controle social, e que os agentes públicos (políticos ou administrativos) sejam responsabilizados pelo desvio ou má aplicação de recursos públicos.

A Constituição de 1988, como corolário do fortalecimento democrático do Brasil, não apenas incorpora os conceitos de Estado de Direito e o princípio republicano, como institui exigências de gestão governamental eficiente, transparência e controle social, repercutindo sobre a função do controle da administração pública. Desse modo, essa função não se restringe à verificação da regularidade dos atos, segundo a concepção formal do Estado de Direito, mas também do exame da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

Nos termos do art. 70 da Constituição Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Por sua vez, o art. 71 determina que o controle externo seja exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete, dentre outras atribuições, apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Presidente da República; julgar as contas dos

administradores e dos demais responsáveis por dinheiros e valores públicos, bem como daqueles que derem causa a extravio, perda ou outra irregularidade que resulte prejuízo ao erário público; realizar por iniciativa própria, ou da Câmara, do Senado, de Comissão Técnica ou de Inquérito destas, inspeções e auditorias nas unidades administrativas de quaisquer dos poderes e nas entidades da administração direta, indireta ou fundacional.

As competências constitucionais do controle externo no Distrito Federal, Estados e municípios são simétricas ao modelo federal, sendo de competência das Assembleias Legislativas, no âmbito estadual; da Câmara Legislativa, no Distrito Federal; e das Câmaras Municipais, nos municípios; com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas.

No ordenamento jurídico brasileiro existem vários órgãos de controle externo: o Tribunal de Contas da União, os Tribunais de Contas dos Estados, o Tribunal de Contas do Distrito Federal e os Tribunais de Contas dos Municípios. Na maioria dos Estados da Federação, os Tribunais de Contas Estaduais são responsáveis por fiscalizar tanto as contas do Estado quanto as dos Municípios que compõem o seu território. Porém, nos estados do Ceará, Pará, Bahia e Goiás existem dois Tribunais de Contas na estrutura estadual: um voltado para a fiscalização na esfera estadual e outro para as contas dos respectivos municípios. Além disso, existem os Tribunais de Contas Municipais do Rio de Janeiro e de São Paulo, ambos estruturados nos próprios Municípios. Assim, no Estado brasileiro, além do Tribunal de Contas da União, existem 33 tribunais de contas subnacionais.

Quanto ao controle interno da administração pública brasileira, no âmbito federal, além do controle interno exercido em cada entidade que compõe a administração direta, indireta ou fundacional, a Secretaria Federal de Controle Interno, órgão integrante da Controladoria Geral da União (CGU), é responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, entre outras funções. Em uma perspectiva abrangente, este modelo pode ser considerado uma referência para o controle interno da administração, nas esferas estadual e municipal, respeitadas as particularidades de cada ente. Desse modo, cada unidade federativa ou municipal tem autonomia para criar e estruturar seus próprios órgãos de controle interno, no contexto da estrutura organizacional adotada.

O seguinte conceito de controle interno adotado pela INTOSAI (2007, p. 17) permite uma compreensão da complexidade e extensão das atividades e atores envolvidos no controle interno da administração pública e sua relação com os objetivos organizacionais:

O controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, em todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais. (INTOSAI, 2007, p. 17).

Consoante estabelece o art. 74 da Constituição Federal, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, com a finalidade, dentre outras, de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Desse modo, pode-se afirmar que a Carta Política de 1988 requer um novo modo de atuação do Estado e do controle — mais especificamente um novo modo de interação entre os controles interno e externo, o que exige uma compreensão sistêmica e articulada do funcionamento desses controles.

Em uma perspectiva funcional, desde 1996, o TCU tem redirecionado o seu modo de atuação, enfatizando a interação entre os dois sistemas de controle. Como exemplo desta relação, em 1996, o TCU estabeleceu procedimentos e mecanismos para tornar efetivo o apoio do controle interno ao controle externo, determinando a apresentação de Certificado de Auditoria, emitido pelo sistema de controle em todas as contas apresentadas, como instrumento de racionalização de suas atividades.

As competências constitucionais do controle interno – abrangendo o exame da legalidade e a avaliação dos resultados no que tange à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade – apontam para um determinado modo de interação entre os controles interno e externo, que devem atuar em harmonia, de modo dinâmico e sistêmico. Da mesma forma que o controle externo, essas competências também são similares às estabelecidas no âmbito estadual e municipal e no Distrito Federal.

No entanto, embora a Constituição de 1988 e as Constituições subnacionais tenham consagrado este modelo, não foram estabelecidos mecanismos institucionais com vistas a garantir a efetiva interação entre os referidos controles.

É importante destacar que Sampaio *apud* Bastos e Martins (2000, p. 163-164) interpreta com precisão a natureza do apoio do controle interno ao controle externo, preconizado no inciso IV do art. 74 da CF, nos seguintes termos:

Evidentemente, o dispositivo acima estabelece a interação que deve existir entre o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, e os órgãos que integram o Sistema de Controle Interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Esses sistemas, tanto o externo como o interno, exercitam suas funções de forma integrada, devendo o controle interno dar apoio às ações de controle externo. Daí que, a despeito da aparente dispersão de linhas de ação, na verdade, exercem ambos os sistemas funções convergentes, porque, no âmbito da competência de cada um, exercitam o controle dos recursos públicos, quer através de fiscalização, nas prestações de contas, quer através de auditorias e outros meios hábeis e legais para se verificarem a legalidade e a regularidade do emprego do dinheiro público(Sampaio *apud* Bastos e Martins,2000, p. 163-164).

Define-se neste estudo interação como a relação institucional entre estas duas entidades de controle, nas dimensões político-institucional, normativa, organizacional e técnica, e que podem ser traduzidas como apoio do sistema de controle interno aos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs). Assim, o apoio do controle interno aos TCEs é variável dependente, e a interação é a variável independente, uma vez que nem toda relação entre os controles se traduz necessariamente em apoio do controle interno aos Tribunais.

Esta condição de apoio está sendo compreendida como aquela em que se verifica ações ou iniciativas que produzem algum resultado do ponto de vista normativo, organizacional ou técnico para os Tribunais de Contas Estaduais (TCEs).

Vale ressaltar que a dimensão político-institucional não será objeto de análise nesse estudo, por dizer respeito a uma dimensão que envolve categorias de análise mais complexas, que levam também a processos metodológicos mais rigorosos, não tendo sido viabilizada no tempo estabelecido para a conclusão da pesquisa.

Do ponto de vista normativo, foram analisadas a existência e denominação dos órgãos de controle, a partir da análise do arcabouço legal que estabelece as competências, cria e disciplina o funcionamento dos Tribunais de Contas e dos órgãos responsáveis pelo controle interno no âmbito da administração direta do Poder Executivo estadual, por entender que a criação desses órgãos no plano formal indica uma interação. Foi também analisada a existência de obrigatoriedade de apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Poder Executivo estadual. Isto por que estes instrumentos permitem a racionalização do trabalho dos Tribunais de Contas, na medida em que as certificações indicam uma responsabilidade dos órgãos de controle interno sobre a regularidade das contas apresentadas, ou seja, atesta uma condição regular, indica restrições ou até a sua irregularidade, assumindo, portanto, uma co-responsabilidade na análise das contas da administração pública junto ao Tribunal. Esta situação possibilita que o

Tribunal de Contas dispense um tempo menor de trabalho para o exame destas contas, permitindo-lhe uma atuação mais tempestiva e seletiva.

Na dimensão organizacional, foram verificadas: a posição hierárquica e o *status* da subordinação/vinculação dos órgãos de controle interno na estrutura organizacional do Poder Executivo estadual; o número e tipo de auditorias realizadas; a existência do cargo de auditor interno; e a existência de programação dos TCEs, compartilhada com os órgãos de controle e realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade. Este conjunto de iniciativas traduzem as relações orgânicas que se estabelecem entre os TCEs e os órgãos de controle interno.

A dimensão técnica foi concebida como aquela relacionada com o compartilhamento de sistemas corporativos, por considerar que este exemplifica uma ação que permite, dentre outras, a seleção prévia das informações de maior interesse para realização de auditorias, constituindo-se em instrumento de racionalização da fiscalização exercida pelos TCEs. No conjunto, pode-se afirmar que os resultados advindos de ações ou iniciativas dessa natureza contribuem para uma atuação efetiva dos Tribunais no controle da gestão pública.

Diante desse quadro, a pesquisa busca responder a seguinte questão: *a interação entre o controle interno e externo vem produzindo resultados do ponto de vista normativo, organizacional e técnico para os Tribunais de Contas Estaduais na Federação Brasileira?*

Ao responder esta questão, esta pesquisa objetiva analisar a interação entre os órgãos de controle interno da administração direta do Poder Executivo e os TCEs, identificando possíveis resultados desta interação na ação dos TCEs, traduzidas na adoção de iniciativas e ações de natureza normativa, organizacional e técnica no exame das contas dos gestores da administração direta do Poder Executivo estadual, no período de 2000 a 2004. Esta opção se deve à existência de dispositivo constitucional que determina o apoio do controle interno ao controle externo, no exercício de sua missão institucional.

Esta análise, centrada no controle da administração pública, recorre ao conceito de Estado e de outros correlatos – burocracia e poder – que estabelecem o contexto e condicionam a forma como ocorre a interação entre o controle interno e o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas Estaduais.

A partir dessa compreensão e da aproximação empírica¹ com o objeto desta pesquisa, partiu-se do seguinte pressuposto: os resultados da interação entre o controle interno da administração direta do Poder Executivo aos Tribunais de Contas no âmbito estadual no Brasil cresce à medida em que são observadas a adoção de iniciativas de natureza organizacional e técnica, em decorrência destas produzirem mudanças relacionadas com o *modus operandi* dos Tribunais, minimizando a forma burocratizada de sua atuação.

Argumenta-se que a dimensão normativa, ainda que esteja fortemente presente na interação entre o controle interno e externo, são as ações de natureza organizacional e técnica aquelas que permitem a materialização da interação dos órgãos de controle interno com os Tribunais de Contas, ou seja, é no modo de operar que está revelado se este apoio existe ou não.

As mudanças que vêm ocorrendo neste modo de operar dos controles interno e externo da administração pública decorrem, principalmente da introdução de novas ações e procedimentos de natureza organizacional e técnica, o que tem apontado para uma tendência de minimização desta forma burocratizada de atuar dos Tribunais de Contas, sintonizada com as mudanças que vêm ocorrendo nas relações entre o Estado e a sociedade.

Metodologia

Considerando que a interação entre o controle interno e os Tribunais de Contas Estaduais, objeto desta pesquisa, foi observada através de ações de natureza normativa organizacional e técnica entre essas instâncias de controle, esta pesquisa utilizou-se de um levantamento tipo *survey* nos estados brasileiros.

O período focalizado nesta pesquisa, 2000 a 2004, tem como marco inicial o ano de advento da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), momento a partir do qual se espera, além de outros mecanismos, o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos sistemas de informações contábeis e gerenciais por parte do sistema de controle interno, de modo a permitir o atendimento dos prazos e limites estabelecidos no referido diploma legal, repercutindo sobre o controle a ser exercido pelos Tribunais. O corte temporal em 2004 decorre da perspectiva da existência de dados e do tempo estabelecido para a conclusão da pesquisa.

¹ A autora deste trabalho é Auditora de Controle Externo do TCE/BA desde 1987 e exerceu funções de gerenciamento na área técnica até o final de 2005. Atualmente, exerce atividades de assessoramento a Conselheiro do TCE/BA.

O sistema de controle externo adotado no Brasil (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) é composto pelo Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Distrito Federal, vinte e seis tribunais de contas estaduais – sendo quatro com atuação exclusiva nos Estados, quatro com jurisdição exclusiva nos municípios de determinados estados e dois tribunais de contas municipais, totalizando 33 órgãos de controle externo.

Conforme pode ser observado do referencial legal-normativo do sistema, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia integra o grupo dos vinte e seis tribunais de contas estaduais, tendo como particularidade fazer parte do sub-grupo que tem jurisdição exclusiva na esfera estadual (Bahia, Ceará, Pará e Goiás). Nestes estados existem portanto Tribunais de Contas Municipais.

Dos 33 Tribunais de Contas subnacionais, **26 foram objeto de estudo nesta pesquisa**, sendo selecionados pela identidade na esfera governamental de atuação, sendo que 22 também atuam na esfera municipal. Ressalta-se que este estudo só contemplou a atuação no âmbito do poder Executivo Estadual. Assim, a pesquisa tem como foco os controles exercidos pela própria administração no âmbito do Poder Executivo Estadual (controle interno) e pelos respectivos Tribunais (controle externo).

O trabalho de campo foi realizado mediante a utilização das seguintes técnicas: pesquisa documental e questionário, com perguntas fechadas e semi-abertas, encaminhado aos Tribunais de Contas, por correspondência. Dos 26 tribunais integrantes do universo, 23 encaminharam respostas, sendo que um destes não respondeu o questionário, impossibilitando sua inclusão no resultado da pesquisa. Dessa forma, a pesquisa estuda 22 tribunais que responderam o questionário (85%) representando alta participação, que também é revelado pelo alto Índice de Resposta (78,3%).

Foram selecionadas variáveis por cada dimensão analisada: para a dimensão normativa selecionou-se as seguintes variáveis em relação aos órgãos de controle interno do poder Executivo estadual: a) criação (existência e denominação) dos órgãos de controle (a partir da análise do arcabouço legal que estabelece as competências, cria e disciplina o funcionamento dos Tribunais de Contas e dos órgãos responsáveis pelo controle interno no âmbito da administração direta do Poder Executivo estadual; e b) existência de obrigatoriedade de apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Poder Executivo estadual.

Na dimensão organizacional foram selecionadas as seguintes variáveis: a) posição hierárquica/*status* da subordinação/vinculação; b) realização e tipo de auditorias; c) existência do cargo de auditor interno; d) existência de programação dos TCES compartilhada com os órgãos de controle interno; c) realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade.

Por sua vez, a dimensão técnica contemplou as seguintes variáveis: a) existência de comunicação eletrônica entre os órgãos de controle; b) utilização da base de dados de sistemas corporativos; c) meios de recepção das contas pelos Tribunais de Contas.

Para a análise da estruturação formal de órgãos de controle interno no âmbito do Poder Executivo estadual, bem como da institucionalização de normas relativas à obrigatoriedade dos órgãos de controle interno apresentarem certificação ou instrumento similar nas contas dos órgãos da administração direta, foram utilizados dados obtidos dos questionários e de pesquisa documental (legislação estadual)². Por esta razão estes resultados, que estão registrados na dimensão normativa, referem-se ao universo da pesquisa, ou seja aos 26 estados e não apenas aos 22 respondentes dos questionários.

Estrutura do Trabalho

O trabalho se organiza em cinco capítulos. Neste primeiro contextualizou-se as competências constitucionais do controle interno, especialmente quanto ao apoio aos Tribunais de Contas no exercício de sua missão constitucional – em um ambiente de crescente demanda da sociedade para que as instituições de controle funcionem de forma efetiva, requerendo uma interação sistêmica e articulada entre essas instâncias do controle da Administração Pública Brasileira – definindo-se o problema de pesquisa, sua justificativa, o objetivo do estudo e a metodologia adotada.

² Foram analisadas as Constituições dos 26 estados pesquisados com vista a verificar se estas contemplam os dispositivos sobre a competência prevista no art. 70 da Constituição Federal (a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Da mesma forma quanto ao art. 71 da CF (determina que o controle externo seja exercido com o auxílio do TCU, ao qual compete, dentre outras atribuições, apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Governador; julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros e valores públicos (...)) e quanto ao art. 74 da Constituição Federal (os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, com a finalidade, dentre outras, de(...)); e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Foi também analisada a Legislação que cria os TCEs nos 26 estados.

O capítulo 2 busca esclarecer como o conceito de controle da Administração Pública está inserido no contexto da evolução do conceito de Estado, a partir da visão de burocracia enquanto instrumento de dominação legal, portanto de poder, na forma concebida por Max Weber, constituindo-se em um dos elementos essenciais para a estruturação e organização da sociedade capitalista. Busca também entender as mudanças ocorridas no processo de transição da administração pública burocrática – focada na estrutura, estabilidade e na ordem legal – em direção à administração pública gerencial – cujo discurso enfatiza a flexibilidade, autonomia e a criação de políticas públicas que reflitam as necessidades da sociedade – e seus reflexos no atual modelo da Administração Pública Brasileira e, por consequência, do seu controle. Aborda estes aspectos à luz das alterações introduzidas pela Constituição Federal de 1988 e da Reforma Gerencial do Estado. Como resultado dessa abordagem, tanto o modelo da nova Administração Pública Brasileira quanto do seu controle pode ser entendido como produtos de uma concepção política do Estado como uma instituição burocrática, organizado a partir de uma perspectiva gerencial, direcionado para a consecução de resultados, nos quais ainda prevalecem aspectos do caráter instrumental e legal típicos da burocracia.

O capítulo 3 analisa o controle interno e externo da Administração Pública, sua base de sustentação jurídica, seus conceitos, competências e objetivos. Enfatiza-se a análise dos manuais e publicações que têm como objeto o controle externo da Administração Pública, bem como o controle interno, principalmente quando se tratar de aspectos relacionados ao seu funcionamento que produzem algum efeito sobre a ação dos órgãos de controle externo.

O capítulo 4 apresenta os resultados da pesquisa empírica realizada sobre a interação entre o controle interno do Poder Executivo e os Tribunais de Contas subnacionais, a partir da análise das dimensões normativa, organizacional e técnica, identificadas entre as instâncias de controle nos estados brasileiros e que podem ser traduzidas como apoio do controle interno aos Tribunais de Contas, na forma preconizada no art. 74, IV, da Constituição Federal.

O capítulo 5 tece algumas considerações finais sobre a interação entre os controles interno e externo da Administração Pública nos estados brasileiros, tendo como referência os resultados obtidos neste estudo, apontando para propostas de aperfeiçoamento da relação entre os órgãos de controle interno e os Tribunais de Contas Estaduais (TCEs).

2 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO CONTEXTO DA EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE ESTADO

Em um sentido amplo, o Estado pode ser definido como um organismo político-administrativo, que ocupa um território determinado, dirigido por um governo próprio, constituindo-se pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida. No entanto, o alcance dos conceitos de Estado compreende uma diversidade de definições, a depender da abordagem teórica que está sendo referenciada. Assim, de forma abrangente, o Estado pode ser conceituado a partir de uma perspectiva jurídica, social ou política (Enciclopédia Saraiva do Direito, 1979, p. 437 – 443).

Nesse sentido, Meirelles (2004, p. 60) assinala que “O conceito de Estado varia segundo o ângulo em que é considerado”. Complementando sua argumentação, apresenta o seguinte conceito para Estado, onde se observa que o autor recorre ao pensamento de estudiosos de cada visão considerada ou instrumento normativo:

Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário (Jellinek); sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção (Malberg); sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana (Biscarett de Ruffia); na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (art. 41, I). (MEIRELLES, 2004, p. 60).

Visto pela lente jurídica, a Enciclopédia Saraiva do Direito (1979, p. 437) apresenta o seguinte conceito de Estado:

[...] uma sociedade política estabelecida sobre um território e provida de um governo soberano. Esta conceituação se encontra caracteristicamente nos autores franceses.

Dentre os diversos tipos de sociedade política existentes nas várias culturas e nas épocas mais diversas, o Estado se destacou como uma estrutura especial. Ao utilizarmos o termo em sentido bastante amplo, o Estado existiu desde estágios culturais muitos antigos; mas o estado surgido na Europa ao começo dos tempos ditos modernos se constituiu num fenômeno específico.

Azambuja (1989, p. 27) apresenta um conceito de Estado no qual se observa a diferenciação entre Estado e governo, sendo este último um dos elementos constitutivos do Estado: “[...] é uma sociedade organizada sob a forma de governantes e governados, com território delimitado e dispendo de poder próprio para promover o bem de seus membros, isto é, o bem público.”

Meirelles (2004, p. 64) destaca os conceitos de Governo para os seguintes autores: Eismein, Soberania posta em ação; Berthélemy e Duez, é a direção suprema dos negócios públicos; Aderson de Menezes, é toda atividade exercida pelos representantes do Poder.

Para atingir o bem público referido por Azambuja, o Estado cria um sistema institucional-legal estabelecendo regras disciplinadoras do seu próprio funcionamento e da sociedade, de forma a possibilitar a resolução de conflitos de interesses entre os grupos que compõem a sociedade. Essa questão se faz presente no seguinte conceito de Estado apresentado por Souza (2001, p. 45):

[...] é um conjunto de instituições criadas, recriadas e moldadas para administrar conflitos e tensões dentro de um determinado território, ou seja, a noção de conflito e tensão é essencial a este conceito de Estado. E como se sabe, o Estado é um ente abstrato, ele se materializa por meio de instituições, que são o executivo, o legislativo e o judiciário, as forças militares, os governos subnacionais e administração pública. Todas essas instituições vão materializar e arbitrar esses conflitos e tensões que são levados para o Estado.

Em uma perspectiva política, Bobbio (1995, p. 53-54) destaca que as duas fontes principais para o estudo do Estado são a história das instituições políticas e a história das doutrinas políticas, e faz distinção entre estas concepções, enfatizando “Que a história das instituições possa ser extraída da história das doutrinas não quer dizer que as duas histórias devam ser confundidas.” Ainda tratando do assunto, ressalta que a história das instituições desenvolveu-se mais tarde do que a história das doutrinas, salientando que freqüentemente os ordenamentos de um determinado sistema político tornaram-se conhecidos através da reconstrução, que poderia até ser equivocada, que deles fizeram os escritores, destacando os seguintes: Hobbes – Estado absoluto; Locke – Monarquia parlamentar; Montesquieu – Estado limitado; Rousseau – democracia; e Hegel – Monarquia constitucional.

Do ponto de vista sociológico e jurídico, Bobbio (1995, p. 56) destaca que “Com a *Doutrina geral do Estado* (1910), de Georg Jellinek, entrou por muito tempo em uso nas teorias do Estado a distinção entre doutrina sociológica e doutrina jurídica do Estado”. Ainda segundo o referido autor (1995, p. 57), “A distinção de Jellinek foi reconhecida como relevante e acreditada por Max Weber, que usando como pretexto exatamente a *Doutrina geral do Estado*, sustenta a necessidade de distinguir o ponto de vista jurídico do ponto de vista sociológico.” No âmbito das teorias sociológicas do Estado, Bobbio (1995, p. 59) apresenta duas concepções que têm abordagens opostas: a teoria funcionalista (dominada pelo tema hobbesiano da ordem) e a teoria marxista (dominada pelo tema da ruptura da ordem).

No tocante à origem da palavra Estado, Bobbio (1995, p. 65-67) enfatiza que a palavra Estado se impôs através da difusão e pelo prestígio do *Príncipe* de Maquiavel, porém argumenta que pesquisas sobre o uso de “Estado” na linguagem do Quatrocentos e do Quinhentos “[...] mostram que a passagem do significado corrente do termo *status* de ‘situação’ para ‘Estado’ no sentido moderno da palavra, já ocorrera, através do isolamento do primeiro termo da expressão clássica *status rei publicae*.”

Argumentando que o termo Estado “[...] deve ser utilizado com cautela para as organizações políticas existentes antes daquele ordenamento que de fato foi chamado pela primeira vez de ‘Estado’ [...]”, Bobbio (1995, p. 68) conclui que esta questão está vinculada a um problema ainda mais complexo: o problema da origem do Estado.

Também trazendo à discussão a questão da formação do Estado, Giannini (1991, p. 47) defende que não se pode precisar historicamente quando se deu o surgimento do estado na forma hoje vigente, defendendo que:

[...] en cada sitio se da una evolución gradual de las formas precedentes, frecuentemente de modo imperceptible. Ciertamente, las guerras de finales de siglo XV impulsaron a España, Francia e Inglaterra a constituirse en Estados; en Italia se pasó a través de una forma de transición costituida por los pincipados, pero en siglo XVII todos os ordenamientos de los países italianos eran Estados, incluída la República de Venecia. Por tanto, el nacimiento del Estado se inserta en um período que comprende, desde finales del siglo XV, hasta el siglo XVII.

Analisando a visão dos historiadores das instituições que descreveram a formação dos grandes Estados territoriais, a partir da dissolução e transformação da sociedade medieval, Bobbio (1995, p.68) enfatiza que “[...] existe uma tendência a sustentar a solução de continuidade entre os ordenamentos da antiguidade ou da idade intermediária e os ordenamentos da idade moderna, em que não só não existiu sempre, como nasceu numa época relativamente recente.”

Para Bobbio, o maior dos argumentos a favor de uma tese dessa natureza é que o:

[...] processo inexorável de concentração do poder de comando sobre um determinado território bastante vasto, que acontece através da monopolização de alguns serviços essenciais para a manutenção da ordem interna e externa, [...] bem como através do reordenamento da imposição e do recolhimento fiscal, necessário para o efetivo exercício dos poderes aumentados. (BOBBIO, 1995, p. 68).

Na visão de Bobbio (1995, p. 69) Max Weber descreveu com extraordinária lucidez a questão da concentração do poder econômico e político no processo de formação do Estado moderno, quando viu neste processo, tanto o fenômeno de expropriação por parte do poder público dos meios de serviços como as armas, ao tempo em que se dava o processo de expropriação dos meios de produção dos artesãos por parte dos possuidores de capitais.

Com efeito, Weber (1999, p. 529-530) ressalta a semelhança do “progresso” das organizações administrativas do passado em direção ao Estado burocrático com o desenvolvimento capitalista moderno: da mesma forma que em uma empresa aplica-se o fundamento econômico da separação do trabalhador dos meios de produção: os funcionários do quadro administrativo não estão de posse dos meios materiais de administração e produção, mas os recebem em espécie ou em dinheiro e têm responsabilidade contábil.

Weber (1999, p.187) discute a influência das áreas de ação social com a dominação e desta sobre o poder de disposição sobre os bens econômicos, defendendo que, embora o poder econômico possa ser uma consequência freqüente, muitas vezes deliberada, e planejada, da dominação, nem toda posição de poder econômico manifesta-se como "dominação", como também que "[...] nem toda "dominação" se serve, para sua fundação e conservação, de meios coativos econômicos."

Admitindo que no Estado moderno o domínio efetivo se dá no cotidiano da administração, como também na existência de relação histórica entre o desenvolvimento do capitalismo – onde as empresas são muito sensíveis à irracionalidade do direito e da administração, Weber (1999, p. 529-531) argumenta que esta forma de dominação somente poderia surgir em um contexto:

[...] 1) onde, como na Inglaterra, a elaboração prática do direito estava de fato nas mãos dos advogados, os quais a mando de sua clientela, isto é, dos interessados capitalistas, criaram a forma apropriada de negócios. Desse mesmo círculo procediam os juizes, que estavam obrigados a orientar-se por “precedentes”, isto é, por esquemas previsíveis; 2) ou então, onde, como no Estado burocrático com suas leis racionais, o juiz é algo como um autômato de parágrafos, no qual se enfia em cima a documentação mais os custos e as taxas para que solte em baixo a sentença mais a motivação razoavelmente convincente, isto é, cujo funcionamento, de maneira geral é calculável.”

Nessa linha de argumentação, pode-se afirmar que a dominação política racional-legal que caracteriza o surgimento da burocracia racional-legal decorreu da união entre os interesses do patrimonialismo dominante nos regimes absolutistas e os interesses capitalistas da burguesia emergente na Europa.

Weber (2001, p. 8-9) admite a existência de um moderno racionalismo específico e peculiar da cultura ocidental, inserindo nesse contexto o advento do Estado moderno, ao defender que o próprio Estado, como entidade política, que apresenta uma combinação de características específicas (constituição racionalmente redigida, um direito racionalmente ordenado e uma administração orientada por regras racionais ou as leis, tudo administrado por funcionários treinados), é "[...] conhecido somente no Ocidente, apesar de todas as outras formas que dele se aproximaram." Nesse sentido, argumenta que "[...] Mesmo o Estado estamental [...] de *rex et regnum* só foi conhecido, no sentido ocidental, em nossa cultura."

Assim, conquanto tenham existido administrações burocráticas no passado, é com o advento do Estado moderno – o exemplo mais próximo do tipo legal de dominação – que a burocracia passou a prevalecer em tão larga escala.

De fato, segundo Weber, o desenvolvimento de formas de associação modernas em todas as áreas (Estado, Igreja, exército, partido, empresa econômica, associação de interessados, união, fundação, etc.), se confunde com o desenvolvimento e crescimento da administração burocrática, constituindo-se este modelo na célula germinativa do Estado moderno ocidental.

Nessa mesma direção, ao analisar a transição da estrutura de dominação tradicional para a de dominação burocrática, predominante no Estado moderno, Weber (1999, p. 529) apresenta o seguinte conceito para este tipo de estado:

[...] uma associação de dominação institucional, que dentro de determinado território pretendeu com êxito monopolizar a coação física legítima como meio de dominação e reuniu para este fim, nas mãos de seus dirigentes, os meios materiais de organização, depois de desapropriar todos os funcionários estamentais autônomos que antes dispunham, por direito próprio, destes meios e de colocar-se, ele próprio, em seu lugar, representado por seus dirigentes supremos."

Na abordagem da questão entre poder legítimo e poder ilegítimo, Bobbio (1995, p. 87-88) destaca como dois dos mais famosos livros de teoria política a *República* de Platão e o *Contrato Social* de Rousseau, que começam com um debate sobre a relação entre justiça e força, no qual, respectivamente, Sócrates e Rousseau rejeitam a tese do direito do mais forte. A legitimidade e a efetividade são dois conceitos relacionados entre si, sendo a primeira

necessária para a eficácia da segunda. Ainda, segundo o autor (1995, p. 92), no contexto das teorias positivistas é sustentada a tese de que:

[...] apenas o poder efetivo é legítimo: efetivo no sentido do princípio da efetividade do direito internacional, segundo a qual, para falar com Kelsen, que dela foi um dos mais notáveis defensores, “uma autoridade de fato constituída é o governo legítimo, o ordenamento coercitivo imposto por esse governo é um ordenamento jurídico, e a comunidade constituída por tal ordenamento é um estado no sentido do direito internacional, na medida em que este ordenamento é em seu conjunto eficaz [1945, trad. It. P. 123].

Bobbio (1995, p. 94) discute o problema dos limites do poder, argumentando que a doutrina clássica do Estado também sempre se ocupou deste tema, ressaltando que, na ótica dos juristas, o Estado tem sido definido através de três elementos constitutivos: o povo, o território e a soberania, que estão presentes na conceituação que o Estado é “[...] ordenamento jurídico destinado a exercer o poder soberano sobre um dado território, ao qual estão necessariamente subordinados os sujeitos a ele pertencentes.” Mortati (1969 *apud* BOBBIO, 1995, p. 94).

Na abordagem sobre as tipologias clássicas das formas de governo - monarquia, aristocracia e democracia (Aristóteles), monarquia e república (Maquiavel), e monarquia, república e despotismo (Montesquieu), Bobbio (1995, p.104) argumenta que estas são distintas dos tipos de Estado, pois nas primeiras “[...] leva-se mais em conta a estrutura de poder e as relações entre os vários órgãos dos quais a constituição solicita o exercício de poder; [...]”, enquanto nos tipos de Estado são priorizadas “[...]mais as relações de classe, a relação entre o sistema de poder e a sociedade subjacente, as ideologias e os fins, as características históricas e sociológicas.”

Relativamente à influência do poder político real nas democracias modernas e inclusive nos Estados não democráticos, Bobbio (1995, p. 109) destaca a importância do sistema partidário, argumentando que “Hoje, nenhuma tipologia das formas de governo pode deixar de levar em conta o sistema dos partidos, isto é, o modo pelo qual estão dispostas e colocadas as forças políticas em que repousa o governo.”

Defende ainda o autor (1995, p. 113-114) que as diversas formas de Estado podem ser distinguidas com base em dois critérios principais, o histórico e o relativo à maior ou menor expansão do Estado em detrimento da sociedade. No primeiro, a tipologia mais corrente e mais acreditada junto aos historiadores das instituições é a que propõe a seguinte sequência: Estado feudal, Estado estamental, Estado absoluto e Estado representativo.

Contextualizando o advento do Estado representativo (início da quarta fase da transformação do Estado, que dura até hoje), o autor discute os aspectos políticos, econômicos e sociais que caracterizaram os momentos de ruptura da transformação de uma forma de Estado para o Estado representativo:

Enquanto na Inglaterra o Estado representativo nasce quase sem solução de continuidade do Estado feudal e do Estado estamental através da guerra civil e da “gloriosa revolução” de 1688, na Europa continental nasce sobre as ruínas do absolutismo monárquico. Tal como o Estado de estamentos, também o Estado representativo se afirma, ao menos num primeiro tempo, como o resultado de um compromisso entre o poder do príncipe (cujo princípio de legitimidade é a tradição) e o poder dos representantes do povo (por “povo” entendendo-se, ao menos, num primeiro tempo, a classe burguesa), cujo princípio de legitimidade é o consenso. A diferença do Estado representativo diante do Estado estamental está no fato de que a representação por categorias ou corporativa (hoje se diria representação de interesses) é substituída pela representação dos indivíduos singulares (num primeiro tempo apenas os proprietários), aos quais se reconhecem os direitos políticos. Entre o Estado paramental e o Estado absoluto de uma parte, e o Estado representativo de outra, cujos sujeitos soberanos não são mais nem o príncipe investido por Deus, nem o povo como sujeito coletivo e indiferenciado, mera ficção jurídica que deriva dos juristas romanos medievais, há a descoberta e a afirmação dos direitos naturais do indivíduo – direitos que cada indivíduo tem por natureza e por lei e que, precisamente porque originários e não adquiridos, cada indivíduo pode fazer valer contra o Estado inclusive recorrendo ao remédio extremo da desobediência civil e da resistência. (BOBBIO, 1995, p. 116-117).

Trazendo a discussão para o cenário político nos países menos desenvolvidos, principalmente na América Latina, O'Donnell (1991, p. 26) discute a própria aplicação do termo democracia para os Estados localizados nesta região. Segundo o autor, as democracias delegativas são modelos de democracia que ainda não atingiram o estágio de maturidade e de consolidação institucional das democracias representativas consolidadas, típicas de países de tradição democrática mais duradoura, onde os governantes eleitos têm se sucedido ao longo dos últimos séculos, sem interrupções de governos autoritários.

Por sua vez, ao tratar da relação Estado-sociedade sob a ótica da dominação, Weber (1979, p. 128-133) discute os diversos motivos que podem condicionar/interferir na submissão que se expressa através da obediência a um determinado mandato, destacando a constelação de interesses que motivam aqueles que obedecem, o mero costume e a inclinação pessoal do súdito, esta última relacionada com o puro afeto. No entanto, ressalta que estes motivos não são suficientes para estabelecer uma relação estável de dominação, uma vez que nas relações entre dominantes e dominados existe um pacto jurídico reconhecido por ambas as partes, sustentado em bases jurídicas, que fundamentam a legitimidade desta relação.

A partir do estudo dessas bases de legitimidade em que ocorre a dominação, Weber criou três categorias como tipos de dominações legítimas: a tradicional (crença na

santidade das ordenações e dos poderes senhoriais de há muito existentes – é a dominação patriarcal, na qual os quadros administrativos são formados em respeito à ordem e tradições); a dominação carismática (devoção afetiva à pessoa do senhor e a seus dotes sobrenaturais, o líder escolhe para os seus quadros administrativos pessoas que fazem parte de seu grupo e que compactuam com seus valores, sem utilização de critérios de mérito); e a legal (qualquer direito pode ser criado e modificado mediante um estatuto sancionado corretamente quanto à forma, portanto é o império da lei, o funcionário público estatal está regido pela lei, pela competência, pelo mérito, ele não é dono do cargo, imperam a racionalidade e a razão – é a dominação legal, racional ou burocrática).

O autor destaca três tipos de sociedade correspondentes a cada tipo de dominação: a tradicional (predomínio de características patriarcais e patrimonialistas, como a família, o clã e a sociedade medieval); a carismática (características místicas, arbitrarias e personalísticas, como nos grupos revolucionários, nos partidos políticos e nas nações em revolução); e a legal, racional ou burocrática (normas impessoais e racionalidade na escolha dos meios e dos fins, como nas grandes empresas, nos estados modernos e nos exércitos).

De acordo com as características específicas destacadas por Weber (1999, p. 229-232), o modelo da administração puramente burocrática constitui a forma mais racional de exercício da dominação, porque nela se alcança tecnicamente o máximo de rendimento em virtude da precisão, continuidade, disciplina, rigor e confiabilidade.

Assim, o aparato administrativo que corresponde à dominação legal é a burocracia, que fundamenta-se nas leis e na ordem legal: o povo, segundo Weber, obedece às leis porque acredita que elas são decretadas por um procedimento escolhido pelos governados e governantes. A posição dos funcionários (burocratas) e suas relações com o governante, os governados e seus próprios colegas burocratas são estritamente definidas por regras impessoais e escritas, que delineiam de forma racional a hierarquia do aparato administrativo, direitos e deveres inerentes a cada posição, os métodos de recrutamento e seleção.

Em síntese, pode-se afirmar que na estrutura burocrática, no modelo weberiano, predominam o caráter legal das normas e regulamentos; formalidade das comunicações; racionalidade e divisão do trabalho; hierarquia da autoridade; padronização de rotinas e métodos; competência técnica e meritocracia; especialização da administração; profissionalização dos participantes; e maior previsibilidade de funcionamento. Em seu conjunto, essas características devem permitir a padronização do desempenho dos

participantes, tendo por objetivo alcançar a máxima eficiência da organização, ou seja, a adequação dos meios aos fins.

Este modelo é o que corresponderia ao tipo ideal weberiano. Contudo, os estudos contemporâneos em realidades específicas, a exemplo do estudo de Nunes (1997, p. 21) defende que as relações entre o Estado e a sociedade no Brasil se estruturam segundo quatro formas de dominação, denominadas de gramáticas políticas: o clientelismo, como um traço dominante na sociedade patrimonialista, porém ainda presente no decorrer do processo de abertura política, o corporativismo, o insulamento burocrático e o universalismo de procedimentos. No corporativismo predominam as leis e as instituições como mecanismos que o Estado utiliza na intermediação dos conflitos de interesses individuais ou de grupos. As duas últimas são muitas vezes percebidas como formas apropriadas de contrabalançar o clientelismo: o universalismo de procedimentos através de normas de impessoalidade, direitos iguais perante a lei, e *checks and balances*, enquanto o insulamento burocrático por meio da criação de ilhas de racionalidade e de especialização técnica, no contexto de uma estratégia de desenvolvimento institucional, econômico e social.

Analisando as diferentes concepções de Estado apresentadas – que enfatizam individualmente os aspectos jurídicos, sociais ou políticos – é possível afirmar que o Estado pode ser compreendido de diferentes modos, a depender da perspectiva de análise.

Assim, neste estudo, o Estado pode ser compreendido a partir da maneira como se entende o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e sua interação com o sistema de controle interno. Desse modo, o Estado pode ser entendido sob uma perspectiva formal e/ou de desempenho.

Da mesma forma pode-se entender o controle da administração pública no Brasil. Na primeira perspectiva teórica são priorizados os instrumentos formais de controle – cumprimento formal das normas –, e, na segunda, são enfatizados instrumentos gerenciais, conforme é apresentado na próxima parte deste capítulo.

2.1 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL: DO MODELO BUROCRÁTICO À REFORMA GERENCIAL DO ESTADO

No Estado Brasileiro, o modelo de administração burocrática emerge a partir dos anos 30, coincidindo com o advento de um capitalismo moderno no país, caracterizado pela aceleração do processo de industrialização da economia, em que o Estado assume papel decisivo, com forte intervenção no setor produtivo de bens e serviços. A partir da reforma empreendida no governo Vargas, a Administração Pública passa por um processo de racionalização que se traduziu no surgimento das primeiras carreiras burocráticas e na tentativa de adoção do concurso como forma de acesso ao serviço público.

Nesse cenário, o controle interno na Administração Pública no Brasil teve como marco a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, em 1936, com atribuições de racionalizar a administração mediante simplificação, padronização e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicação de métodos na definição de procedimentos. Neste período, foi instituída a função orçamentária enquanto atividade formal e permanentemente vinculada ao planejamento.

No tocante à administração dos recursos humanos, o DASP representou a tentativa de formação da burocracia nos moldes weberianos, baseada no princípio do mérito profissional, mediante a valorização de mecanismos burocráticos, tais como o instituto do concurso público e do treinamento.

Verifica-se inovação na prática do controle interno na Administração Pública com o advento da Lei Federal n.º 4.320/64, que em seu art. 76 estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) a legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Dessa forma, a Lei n.º 4.320/64 consagrou em seus dispositivos os princípios do planejamento orçamentário e do seu controle, instituindo o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual, e estabelecendo como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos. Esta lei impôs a universalidade do controle, ou seja, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, quer se

trate da arrecadação da receita, quer da realização da despesa, e estabeleceu a responsabilidade dos agentes da Administração, desde que responsável por bens e valores públicos.

Outra inovação foi introduzida ao estabelecer a verificação do cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos físico-financeiros (plano de metas). Pela primeira vez, pensava-se em controle de resultados na Administração Pública, além do controle meramente legalístico.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1967 prevê, em seu art. 71, a instituição por lei de sistemas de controle interno do Poder Executivo para o exercício, em conjunto com o controle externo, da fiscalização financeira e orçamentária da União.

Speck (2000, p. 64-69), ao tratar das principais mudanças da reforma administrativa introduzidas pela Constituição de 1967, ressalta a adoção de um sistema de controle interno, desvinculado tanto da Administração quanto do Tribunal de Contas, além da abolição do sistema de registro prévio das despesas e da introdução de uma nova modalidade de controle através da fiscalização.

Nesse contexto, o Decreto-Lei n.º 200/67 determinou, em seu art. 6º, que as atividades da Administração Federal obedeceriam aos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, estabelecendo no art. 13 que este seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, abrangendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

Em consonância com o princípio da descentralização, o referido instrumento legal autorizou a transferência das atividades de produção de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Na avaliação de Pereira (1996, p. 12), a reforma introduzida através do Decreto-Lei n.º 200/67 representa a tentativa de superação da rigidez burocrática, considerando-a como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil, argumentando que "Toda a ênfase foi dada à descentralização mediante a autonomia da administração indireta, a partir do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada."

Considerando que os conceitos de Estado e de Administração Pública estão intrinsecamente relacionados, a análise sobre os modelos de controle da Administração Pública está inserida no contexto da evolução do Estado.

Nessa linha de entendimento, Meirelles (2004, p. 64-65) assim conceitua a Administração Pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo, em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral, em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Em uma perspectiva política, contrapondo-se a uma visão formal da administração pública, Souza (2001, p. 45) discute que a administração pública é uma das instituições por meio da qual o Estado se materializa na busca da resolução de conflitos de interesses entre os grupos que compõem a sociedade “ [...] o Estado é um ente abstrato, ele se materializa por meio de instituições, [...]. Todas essas instituições vão materializar e arbitrar esses conflitos e tensões que são levados para o Estado.

Trazendo a discussão para a contextualização dos modelos de administração pública no Brasil, em uma perspectiva histórica, segundo o Plano Diretor de Reforma do Estado (1998, p. 6), esta evoluiu através de três modelos básicos: a administração pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial. Essas três formas se sucedem no tempo, sendo que a predominância de um dos modelos não significa que qualquer dos demais modelos esteja inteiramente abandonado (Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, 1995, p. 20).

Ainda segundo o referido Plano (1995, p. 20), no patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem *status* de nobreza real

Com o advento do Estado liberal, na segunda metade do século XIX, quando o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado, surge a Administração Pública Burocrática, tendo como princípios orientadores do seu desenvolvimento a profissionalização, a idéia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional legal.

Este discurso toma um caráter mais instrumental no campo da gestão, onde autores como Mintzberg (1995, p. 164-187) defende que as organizações burocráticas podem

assumir as seguintes configurações: Burocracia Mecanizada e Burocracia Profissional. O primeiro tipo baseia-se na divisão do trabalho segundo o princípio de especialização, numa autoridade clara (que centraliza a tomada de decisões), em procedimentos para regular qualquer circunstância e na normalização dos direitos e deveres dos empregados públicos, incluindo a seleção e promoção de profissional segundo a concorrência técnica.

Por sua vez, a Burocracia Profissional (1995, p. 189-212) tem como características uma maior autonomia de seus trabalhadores, com satisfação e formação elevada e contínua, a normalização profissional e o trato direto com os clientes.

Para Mintzberg, nesse tipo de burocracia o principal mecanismo de coordenação é a normalização de habilidades, a parte fundamental da organização é o núcleo operativo e os principais parâmetros de desenho são a preparação, a especialização horizontal e a descentralização, tanto vertical como horizontal.

Por sua vez, a administração pública gerencial surge na segunda metade do século XX, como resposta, de um lado, à expansão das funções econômicas e sociais do Estado e, de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia.

Nessas condições, emergem os questionamentos sobre o modelo de intervenção do Estado, baseados na concepção neoliberal, cujo postulado básico (menos governo e mais sociedade) representa um retorno aos fundamentos da doutrina liberal que se afirmou no século XIX com Stuart Mill, e que perdera importância no século XX diante da necessidade de promoção da justiça social, colocando no centro das discussões as propostas de redimensionamento do Estado. Esse debate situa-se no contexto do movimento internacional de reforma do Estado, que teve início na Europa e nos Estados Unidos.

No primeiro caso, tratava-se de responder ao avanço de outros países no mercado internacional. Heelas *apud* Paula (1995, p. 37) destaca que, nas décadas de 1980 e 1990, a cúpula do governo inglês procurou aumentar os níveis de produtividade e realização no campo da economia, da política, do governo, das artes e das ciências.

No mesmo período, nos Estados Unidos se desenvolvia o culto à excelência, contrário à utilização de mecanismos de mercado pelo Estado para atender a demandas públicas, que, segundo Osborne e Gaebler *apud* Domingues (2000, p. 36), tem como objetivo evitar " [...] deixar as coisas para o livre jogo das forças do mercado." De forma inversa, ainda segundo esses autores, "[...] estruturar o mercado é, também, o oposto de criar burocracias administradas pelo setor público para prestar serviços. [...]". Em consequência deste

movimento, procedeu-se a uma ampla revisão do papel dos programas administrativos como mecanismos de resolução dos problemas sociais e econômicos, mediante a adoção de outros mecanismos para atender às demandas. Para Osborne e Gaebler *apud* Domingues (2000, p. 36), o incentivo às parcerias entre agências públicas e privadas está destacado dentre esses novos mecanismos.

Na visão de Paula (2005, p. 37), a origem da vertente da qual deriva a administração pública gerencial brasileira está ligada ao intenso debate sobre a crise de governabilidade e credibilidade do Estado da América Latina durante as décadas de 1980 e 1990, que, por sua vez, está inserida no contexto da mencionada reforma do aparelho do Estado, que teve início na Europa e nos Estados Unidos. Ainda segundo a autora (2005, p. 37), no caso deste último, "[...] o ideário gerencialista se consolidou como referência no campo da gestão pública uma década mais tarde, como o livro de Osborne e Gaebler intitulado *Reinventando o governo*, de 1992."

Sob a influência desses argumentos, o Governo brasileiro encaminha, em novembro de 1995, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que define objetivos e estabelece diretrizes para a reforma da administração pública brasileira.

Segundo Ribeiro (1997, p. 21), a reforma administrativa no Brasil não é um fenômeno isolado, uma vez que fatores de ordem econômica, política e tecnológica condicionam, simultaneamente, a busca da eficiência, efetividade e transparência na condução dos negócios públicos. Ainda segundo a autora, "A dimensão econômica força a eficiência; a dimensão política cobra a efetividade e a transparência; a dimensão tecnológica possibilita a transparência e a qualidade dos serviços."

O eixo central da proposta do Governo para a reforma do Estado parte da análise histórica dos três tipos de Administração Pública (patrimonialista, burocrática, gerencial). Defende o modelo gerencial, que estaria baseado no controle de resultados, na competição administrada e na busca de eficiência (qualidade/custos), e critica o modelo burocrático, que estaria baseado no controle de processos e na busca de efetividade e eficácia das decisões. Defende ainda que na administração pública gerencial a estratégia está direcionada:

[...] (1) para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; (2) para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados; e (3) para o controle ou cobrança a posteriori dos resultados. Adicionalmente, pratica-se a competição administrada no interior do próprio Estado, quando há a possibilidade de estabelecer concorrência entre unidades internas. No plano da estrutura organizacional, a descentralização e a

redução dos níveis hierárquicos tornam-se essenciais. [...]” (Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, 1998, p. 22).

A seguinte definição de Estado é apresentada no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, onde se observa a concepção do modelo de Estado que a reforma objetiva implementar no Brasil:

[...] é a organização burocrática que possui o poder de legislar e tributar sobre a população de um determinado território. O Estado é, portanto, a única estrutura organizacional que possui o "poder extroverso", ou seja, o poder de constituir unilateralmente obrigações para terceiros, com extravasamento dos seus próprios limites.

O aparelho do Estado ou administração pública lato sensu, compreende (a) um núcleo estratégico ou governo, constituído pela cúpula dos três Poderes, (b) um corpo de funcionários, e (c) uma força militar e policial.

O aparelho do Estado é regido basicamente pelo direito constitucional e pelo direito administrativo, enquanto que o Estado é fonte ou sancionador e garantidor desses e de todos os demais direitos. Quando somamos ao aparelho do Estado todo o sistema institucional-legal, que regula não apenas o próprio aparelho do Estado mas toda a sociedade, temos o Estado. (Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, 1998, p. 51-52).

A estrutura institucional é fundamentada na classificação das atividades do Estado. A administração é dividida em quatro níveis de governo, visando dar maior autonomia à gestão das instituições.

A administração burocrática prevalece no núcleo estratégico, enquanto o mercado, através do programa nacional de privatizações, absorveria as empresas estatais. Para os níveis das atividades exclusivas e dos serviços não-exclusivos foram concebidos, respectivamente, os modelos de agências executivas e das organizações sociais. Enquanto o primeiro permanece no âmbito da estrutura organizacional do Estado, o segundo reúne instituições públicas estatais e não-estatais. São consideradas instituições públicas não-estatais aquelas de direito privado que exploram atividades de interesse público. De comum aos dois, a implantação de modelos gerenciais semelhantes, operacionalizados através dos denominados contratos de gestão.

Do ponto de vista organizacional, independente do nível a que pertence as organizações integrantes de cada um deles, possui estrutura própria, reunindo todas as funções inerentes à sua administração. Dessa forma, não se pode confundir núcleo estratégico com o planejamento estratégico, que se constitui em uma das etapas da administração estratégica.

Nessa linha de entendimento, enquanto a cúpula dos ministérios integra o núcleo estratégico, suas unidades estão distribuídas nos demais níveis, quais sejam atividades

exclusivas, serviços não-exclusivos e produção de bens e serviços para o mercado. Assim, nesse modelo os Tribunais de Contas se inserem no contexto das atividades exclusivas de Estado, tendo em vista que a sua atividade fiscalizadora é inerente ao exercício do Poder Público.

O modelo gerencial adotado pelo Estado Brasileiro, a partir das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 19/1998, também conhecida como Reforma Administrativa, se contrapõe, em muitas dessas alterações, ao modelo burocrático clássico, no qual predominam o formalismo, a idéia de carreira e a hierarquia. Em contrapartida, o controle enfatiza a legalidade e é realizado *a priori*.

Por sua vez, esse modelo gerencial enfatiza o caráter empreendedor que deve ter o gestor público na consecução dos resultados, os quais devem ser alcançados de forma eficiente. Este modelo, portanto, prioriza a eficiência do processo de gestão, com vistas ao alcance dos resultados estabelecidos (eficácia), se traduzido apenas na concretização de metas. Para a efetividade, é necessário que a intervenção governamental promova mudanças sociais ou econômicas, de interesse da coletividade.

Entretanto, também registra o mencionado plano que, apesar de representar, até um certo ponto, um rompimento com a administração pública burocrática, o modelo gerencial, embora flexibilizando, preserva alguns dos princípios fundamentais da Administração Pública Burocrática, como a admissão segundo rígidos critérios de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras e o treinamento sistemático.

Em maio de 2000, representantes dos principais países do mundo reuniram-se em Brasília, no II Fórum Global Estado Democrático e Governança no Século XXI. O diagnóstico realizado em relação ao processo de reforma do Estado inspirou a formulação da Agenda do Futuro, consubstanciada em proposições, dentre as quais destaca-se a transparência nas ações e decisões, assim como acessibilidade plena às informações públicas, possibilitando o desenvolvimento de mecanismos de controle social.

Dentro desse contexto e no âmbito específico do controle da Administração Pública, quais os instrumentos de controle que a sociedade dispõe em relação ao Estado Brasileiro?

Para responder a essa questão, necessário se faz entender em que contexto político, social, jurídico e institucional o modelo de controle da Administração Pública

Brasileira é concebido – envolvendo uma forma de conceber o Estado e a Administração Pública – e de seus condicionamentos, o que se discute na sequência deste capítulo.

2.2 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL VIGENTE

Segundo Guerra (2003, p. 23), o termo controle origina-se do francês *contrerole* e do latim medieval *contrarotulus*, significando *contralista*, ou seja, exemplar do catálogo dos contribuintes a partir do qual era realizada a conferência da operação realizada pelo cobrador de tributos, caracterizando-se como um segundo registro que objetivava a verificação do primeiro. A partir de 1611, a palavra passou a designar domínio, governo, fiscalização, verificação.

Na opinião de Fernandes (2003, p. 31), há controvérsias sobre a etimologia da palavra controle e defende a explicação atribuída a Giannini, segundo a qual teria o vocábulo origem no “latim fiscal medieval”. Da contração de *contra* e *rotulum* surge, em francês, o termo *contrerole*, significando rol, relação de contribuintes a ser verificada pelos exatores.

Meirelles (2004, p. 639), afirma que este termo foi introduzido no Direito Brasileiro por Seabra Fagundes, em sua monografia *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, em 1941. Ainda segundo o autor, em tema de Administração Pública, controle “[...] é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.”

No entanto, para que o controle funcione é necessária à existência de estrutura organizacional, sem a qual não há definição de pelo menos dois condicionantes para o exercício do controle: autoridade e responsabilidade.

Segundo Vasconcellos e Hemsley (2003, p. 3), a estrutura de uma organização pode ser definida como o resultado de um processo através do qual a autoridade é distribuída, as atividades são especificadas e um sistema de comunicação é delineado, permitindo que as pessoas realizem as atividades e exerçam a autoridade que lhes compete para a obtenção dos objetivos organizacionais.

Segundo Lacombe (2004, p. 141) a estrutura organizacional refere-se à “[...] definição dos órgãos, dos seus nomes, dos seus níveis, das suas chefias e das suas atribuições; das relações formais entre eles; das autoridades e responsabilidades de cada um e da forma como se coordenam e se comunicam as pessoas na organização.”

Das definições apresentadas, observa-se a repetição de termos e expressões que indica tomada de decisões associadas ao alcance de objetivos organizacionais, tais como: distribuição de autoridade (delegação); responsabilidade, autoridade distribuída, níveis, especificação de atividades e divisão de trabalho.

O controle é definido como uma das cinco funções administrativas clássicas identificadas por Fayol: planejar, organizar, coordenar, comandar e controlar. Esta função integrou o paradigma da administração científica já preconizado por Taylor, em 1903, quando teve origem a Escola Clássica da Administração.

Fayol (1981, p. 139) afirma que o “[...] *controle* consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos.” Ressalta sua abrangência ao enfatizar que “Tem por objetivo assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Aplica-se a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos.” (grifo no original).

Desse modo, o conceito apresentado revela que controlar é verificar se o planejamento e as ordens estão sendo obedecidos, assinalar e reparar as faltas e os erros cometidos, a fim de não permitir a sua repetição.

Como defende Fayol (1981, 140) “Para que o controle seja eficaz, deve ele ser realizado em tempo útil e acompanhado de sanções.” Vale dizer, o controle na visão de Fayol, tem que ser tempestivo para que seja possível a mudança de rumos, se necessária, e com a conseqüente responsabilização dos agentes envolvidos, mecanismo essencial na formação do senso de responsabilidade.

Na ótica das ciências jurídicas, o controle fundamenta-se nas normas do direito administrativo, no Capítulo VII da Constituição Federal, que estabelece os seguintes princípios básicos da Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Destes princípios decorrem os deveres do administrador, dentre eles o dever de prestar contas.

Meirelles (2004, p. 106-107) argumenta que a prestação de contas do administrador público tem uma abrangência maior do que o encargo de prestar contas da

gestão de bens e interesses alheios por qualquer outro administrador, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade. Defende ainda que a prestação de contas não se refere apenas aos dinheiros públicos, à gestão financeira, abrangendo todos os atos de governo e de administração.

Di Pietro (2004, p. 623) registra que o controle pode ser definido como “[...] o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico.” Assim, este controle deve permitir aferir se a Administração atua em conformidade com princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, estabelece que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, prevendo no seu art. 5º que este Estado deve ser construído em consonância com os seguintes princípios fundamentais: direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Conceitualmente, faz parte do pacto social entre Estado e sociedade que o primeiro assegure o pleno exercício da cidadania pela sociedade como um todo, abrangendo desde a garantia dos direitos humanos e constitucionais até a boa governança burocrática e a qualidade da gestão pública.

A cidadania é, junto com a soberania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito (art. 1º da C.F.). Para assegurar a consecução dos direitos sociais, o texto constitucional prevê mecanismos de controle que permitem, além da participação do cidadão na formulação e implementação de políticas públicas, o acompanhamento dessas políticas.

Neste contexto, o modelo de controle da Administração Pública deve ser um instrumento que permita o controle social e o exercício da cidadania, em um processo em que a legalidade é um dos pilares na construção de um Estado Democrático de Direito.

Cunha (2003, p. 2), associando o desenvolvimento da cidadania à construção de um ambiente democrático, propõe que “O controle social, como uma conquista da sociedade civil, deve ser entendido como um instrumento e uma expressão da democracia.”

Mas, como se efetiva esse controle? Mais recentemente esta questão passou a ser discutida através do conceito de *accountability*.

Campos (1990, p. 33), ao tratar do tema *accountability*, analisa a relação do significado do termo com a necessidade de proteger os direitos do cidadão, apresenta como se deu o processo de construção do seu entendimento sobre *accountability*, revelando a importância de uma cidadania ativa no processo de controle dos recursos públicos.

Frederich Mosher *apud* Campos (1990, p. 33) apresenta *accountability* como um sinônimo de responsabilidade objetiva e, portanto, como um conceito oposto ao de responsabilidade subjetiva. Enquanto a responsabilidade subjetiva vem de dentro da pessoa, a *accountability* (responsabilidade objetiva) acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante uma outra pessoa, por algum tipo de desempenho. Continuando sua análise, argumenta que quem falha no cumprimento de diretrizes legítimas é considerado irresponsável e está sujeito a penalidades. Em contrapartida, a inexistência de controle efetivo e de penalidades aplicáveis ao serviço público, em caso de falhas na execução de diretrizes legítimas, enfraquece o ideal democrático do governo pelo povo, porque expõe os cidadãos aos riscos potenciais da burocracia.

Campos (1990, p. 42) faz uma análise dos elementos que caracterizam a sociedade brasileira e identifica características político-culturais da administração pública que explicariam a ausência de *accountability* no Brasil, destacando a insuficiência dos mecanismos burocráticos, assim sintetizadas: **sociedade** – debilidade das instituições, baixo nível de organização da sociedade civil, baixo nível de expectativa quanto à atuação do governo e baixo nível de participação; **burocracia** – falta de transparência, baixo nível de preocupação com o desempenho, marcada orientação para os meios e procedimentos, tendência exagerada para regras e normas e desrespeito pelo seu cumprimento (formalismo).

Por sua vez, apresentando uma abordagem que enfatiza a importância do controle da Administração Pública para a sociedade e o Estado Brasileiro, Martins (1989, p. 11), ressalta as conotações negativas que geralmente caracterizam a reação das pessoas ao tratar da ideia de controle. Ainda segundo o autor, o controle pressupõe a existência de dois lados: o do controlador e o do controlado, sendo que é mais fácil não gostar do primeiro e considerar o segundo como vítima. Ao discutir a relação entre controle, democracia e modernismo, este último na visão do autor como antítese do controle, destaca a importância do controle para a democracia:

[...] todos os tipos de República (desde o puro e simples Estado de direito até o regime participativo mais amplo e irrestrito que se possa imaginar) são perfeitamente compatíveis com a instituição de sistemas eficazes de controle. O que, sim, não combina com a ideia de controle são os vários tipos de autocracia (desde os

despotismos tradicionais ou carismáticos até os autoritarismos de base militar ou tecnocrática). (MARTINS, 1989, p. 9).

A partir da dicotomia Estado-sociedade, Martins (1989, p. 11) define quatro grandes categorias de controle, distribuídas por dois grupos: controles exercidos pela sociedade (sobre si e sobre o Estado) e pelo Estado (sobre a sociedade e sobre si), identificando as seguintes situações: a sociedade controlando ela mesma e o Estado; o Estado controlando ele mesmo e a sociedade, onde Estado e sociedade, em cada caso, são objetos do controle (quando é controlado pelo outro), agente de controle (quando controla os outros) e sujeito do controle (quando controla a si mesmo).

Para Martins (1989, p. 13), a lista destas instituições, além de incluir os órgãos que compõem o Poder Judiciário, contempla desde o Congresso Nacional, as assembléias estaduais e as câmaras municipais, onde se reúnem os representantes eleitos, os Tribunais de Contas, até os instrumentos que permitem intervenções diretas por parte da população, os casos do sistema eleitoral, da ação popular, do referendo ou do plebiscito, passando pela instituição da imprensa livre, dos partidos políticos, chegando inclusive às ouvidorias.

Na perspectiva do autor, a função controle é parte integrante da relação entre a sociedade e o Estado. Existindo objetivos a serem alcançados, padrões estabelecidos e regras a serem seguidas, há a necessidade permanente do fluxo sistemático de controle, que abrange a *accountability* vertical e horizontal.

A *accountabilty* vertical é o controle do Estado pela sociedade, e da sociedade pelo Estado. O controle da sociedade sobre o Estado envolve, principalmente, a dimensão eleitoral, requerendo mecanismos que permitam intervenções diretas por parte da sociedade, tanto para reivindicar demandas, como para fazer denúncias de certos atos das autoridades públicas, e pressupõe a existência de liberdade de opinião, associação, imprensa, partidos políticos, como também dos Tribunais de Contas.

Já o controle do Estado sobre a sociedade envolve o cumprimento das leis, a obediência civil e a ordem, e pressupõe um Estado capaz de controlar as relações que se desenvolvem na sociedade.

Por sua vez, a *accountabilty* horizontal é o controle da sociedade pela sociedade e do Estado pelo Estado. Quanto a este último, vai de um setor a outro da esfera pública e pode ser classificado por quatro mecanismos diferentes: a) o controle interno ou controle administrativo, que se constitui em autocontrole, porquanto exercido pelos Poderes sobre seus próprios atos e agentes; b) o controle pelo Legislativo, que se constitui no apoio ou rejeição às

iniciativas do Poder Executivo pelo Poder Legislativo; c) o controle pelo Tribunal de Contas, ou seja, o controle das contas públicas em auxílio ao Legislativo; d) o controle pelo Judiciário, que objetiva coibir abusos do patrimônio público e do exercício do poder por parte de autoridades.

Ao tratar dos controles do Estado sobre si mesmo, Martins (1989, p. 17) discute as relações entre esta categoria e os controles da sociedade sobre o Estado e do Estado sobre a sociedade, argumentando que a fragilidade dos controles do Estado sobre si mesmo repercute nas duas outras modalidades de controle.

O controle previsto na Constituição Federal de 1988 se baseia nos sistemas de freios e contrapesos pela separação dos Poderes, no sistema de controle interno de cada Poder, no sistema de controle externo exercido pelo Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, e, ainda, em todos os mecanismos de atuação da sociedade que permitam uma espécie de controle social por meio de conselhos, recursos administrativos e judiciais.

Na visão de Figueiredo (2001, p. 716), o fato do Congresso não funcionar como um contrapeso à ação do Executivo pode afetar a prestação vertical de contas, assim como a concentração da autoridade institucional reduz a visibilidade das decisões públicas e priva os cidadãos da chance de obter informações sobre políticas, reduzindo sua capacidade de controlar as ações de governo.

Relativamente aos tipos e formas de controle da Administração Pública, Meirelles (2004, p. 640) apresenta as seguintes categorias: da própria administração sobre seus atos e agentes (controle administrativo ou executivo); do Poder Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo (controle legislativo ou parlamentar); e a correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público (controle judiciário ou judicial).

Para o objetivo deste estudo são tratadas duas dimensões do controle da Administração Pública: o Controle Interno e o Controle Externo. O primeiro, conforme já mencionado, exercido pela própria Administração, e o segundo, pelo Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Segundo o art. 70 da Constituição Federal, a fiscalização da administração é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Por sua vez, o art. 71 determina que esse controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete, dentre outras

atribuições, apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Presidente da República e julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros e valores públicos, bem como daqueles que derem causa a extravio, perda ou outra irregularidade que resulte prejuízo ao erário público.

A Lei Complementar n.º 101/2000 fortalece o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas ao estabelecer novos procedimentos, dentre os quais destaca-se a emissão de Pareceres Prévios referentes às contas anuais dos Chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e às contas do Chefe do Ministério Público.

Constitucionalmente, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, com a finalidade, dentre outras, de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (art. 74).

Essa atribuição do controle interno também está explicitada na Lei Complementar n.º 01/2000, que impõe ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, ao sistema de controle interno de cada Poder e ao Ministério Público a obrigatoriedade de fiscalizar o cumprimento dos preceitos da responsabilidade fiscal. Portanto, reafirmando a necessidade de mecanismos de interlocução, que permitam uma atuação articulada entre os órgãos de controle externo e interno.

Ao tratar da fiscalização financeira e orçamentária prevista nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal, Meirelles (2004, p. 677), especialmente quanto às competências do controle interno, afirma:

O controle interno objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados. É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência. (grifo no original).

Reforçando esse entendimento, Fonseca, Antunes e Sanches (2002, p. 32) defendem que “[...] do ponto de vista formal, nesse modelo o controle de contas é, em primeira instância, de responsabilidade dos Cis [Controles Internos]. Posteriormente, as contas recebem apreciação e julgamento dos Tribunais de Contas [...]” Ainda segundo os autores (2002, p. 46), a forma de atuação dos controles internos é basicamente concomitante,

o que permite, potencialmente, um acompanhamento mais detido e diligente das contas públicas.

Observa-se definições de controle em que alguns autores assumem um tom mais prescritivo ou normativo, conforme se verifica em Fernandes (2003, p. 93) ao analisar a relações entre as funções de controle:

A principal função do controle interno, para apoiar o controle externo, está no dever de orientar a autoridade pública no sentido de evitar o erro, efetivar um controle preventivo, colher subsídios mediante o controle concomitante para determinar o aperfeiçoamento das ações futuras, rever os atos já praticados para corrigi-los antes mesmo da atuação do controle externo.

Em uma perspectiva operacional, Adhemar Ghisi *apud* Fernandes (2003, p. 53) destaca três pontos fundamentais, como benefício da maximização da cooperação entre os dois sistemas, a saber:

- redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação a efetividade dos exames levados a termos pelo controle interno;
- fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma das funções do controle externo é aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno;
- eliminação da duplicidade de esforços, na medida do possível.

Por sua vez, Campelo (2004, p. 121) acentua que os controles interno e externo devem integrar o conjunto de mecanismos e procedimentos formalmente instituídos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade, na expectativa de que isso sirva de estímulo para a expansão e o aperfeiçoamento dos diversos meios de interlocução que contribuem para a supremacia do interesse público.

O estudo sobre o controle interno e externo da Administração Pública e sua interação requer entender como esses controles são concebidos pelos organismos responsáveis pela formulação de normas e manuais relativos à auditoria do setor público.

Nesse sentido, os resultados dessa pesquisa, apresentados nos capítulos seguintes, contemplam a análise dos manuais e publicações que têm como objeto o controle externo da Administração Pública, bem como o controle interno, principalmente quando se tratar de aspectos relacionados ao seu funcionamento que produzem algum efeito sobre a ação dos órgãos de controle externo.

3 CONTROLES INTERNO E EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A classificação entre controle externo e interno está relacionada à inserção ou não dos órgãos de controle na estrutura administrativa a ser controlada. Assim, o controle interno é organicamente inserido na estrutura organizacional que está sendo controlada, enquanto o controle externo compõe o Poder Legislativo.

Moreira Neto (1997, p. 447) faz a seguinte distinção entre estas duas modalidades de fiscalização: o controle interno é de fiscalização e de correção, acompanhando toda a execução dos programas de governo e dos orçamentos, o controle externo é, precipuamente, de fiscalização e, excepcionalmente, diante de graves irregularidades, de correção, restrita aos casos expressamente mencionados.

Nos termos do art. 70 da Constituição Federal, a fiscalização da administração é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Por sua vez, o art. 71 determina que o controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. No nível estadual, as Constituições subnacionais conferem as mesmas atribuições aos respectivos tribunais.

Fernandes (2003, p. 38-42) destaca os seguintes princípios específicos do controle:

- segregação das funções: a atividade de controle deve ser exercida em separado, de forma segregada das demais funções, tanto no aspecto estrutural quanto funcional;
- independência técnico-funcional: no desempenho de suas funções, os agentes de controle devem ter independência funcional para proceder, dentre outras, às

verificações, analisar documentos, coletar provas, bem como emitir o resultado de suas análises. Outro aspecto deste princípio é a necessidade de adequada estruturação do órgão, com alocação dos recursos necessários e suficientes ao desempenho da atividade;

- relação custo/benefício: consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios, quanto ao atingimento dos objetivos e metas. Significa que o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorrem;
- qualificação adequada: os agentes de controle devem ter conhecimentos necessários e suficientes para o desempenho da função.

3.1 CONTROLE INTERNO: pressupostos e características

Conforme mencionado, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, com a finalidade, dentre outras, de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (art. 74, da CF).

Da leitura desse artigo, pode-se afirmar que as seguintes obrigações estão constitucionalmente determinadas para o controle interno da Administração Pública: a instituição do controle interno estruturado de forma sistêmica e a função de apoio aos tribunais de contas.

Quanto à estruturação sistêmica do controle interno, Fernandes (2003, p. 85) defende que “[...] o controle interno deve atuar de forma conjunta e organizada, a partir da estruturação de regras e normas, de unidades e princípios, coordenados entre os diversos órgãos.”

O controle interno é aquele que se concretiza por realização de cada um dos Poderes Públicos, sendo efetivado dentro de suas respectivas áreas e sobre seus próprios atos de gestão (AGUIAR, 2005, p. 382-383). Desse modo, os controles internos fazem parte da estrutura administrativa de cada Poder, constituindo-se em uma responsabilidade do administrador, tendo por função acompanhar a execução de seus atos, indicando ações a

serem desempenhadas com vistas a garantir a observância das normas legais e técnicas previamente estabelecidas.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) assim define o controle interno:

[...] controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização (AUDIBRA. Normas Brasileiras para o exercício da auditoria interna, *apud* ALMEIDA PAULA, 1999, p.22).

ATTIE (1992, 198-199) indica seis fatores essenciais na formação do controle interno e que se materializam como seus componentes, apresentados na forma a seguir resumida:

- Plano de Organização: formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos;
- Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle;
- Proteção do patrimônio: definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais;
- Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas;
- Eficiência operacional: definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequado às atividades;
- Políticas administrativas: sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de

decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

Os postulados básicos aprovados pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (Organismo internacional independente que tem por objetivo fomentar o intercâmbio de idéias e experiências entre Entidades Fiscalizadoras Superiores, no que se refere à auditoria pública) estabelecem que a administração pública é responsável pelo desenvolvimento de sistemas adequados de controle interno para proteger seus recursos. Também constitui sua obrigação garantir a existência e o funcionamento desses controles, de forma a assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, bem como a probidade e adequação das decisões tomadas. Reforça este entendimento, ao frisar que a existência de um sistema de controle interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades (INTOSAI, 2005, p. 45-46).

A definição de controle interno a seguir apresentado traduz o conteúdo desses postulados:

Conjunto de sistemas de controles financeiros e outros — que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna — estabelecido pela direção como parte de seus objetivos corporativos para ajudar a realizar as operações da entidade auditada de forma regular, econômica, eficiente e eficaz; para permitir a observância às políticas administrativas; para salvaguardar os bens e recursos; para assegurar a exatidão e a completude dos registros contábeis; e para produzir informação financeira e gerencial oportuna e confiável. (INTOSAI, 2005, p. 86).

Ainda segundo a Intosai, o controle interno compreende cinco componentes interrelacionados, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação, e monitoramento (INTOSAI, 2007, p. 16).

Para os objetivos deste estudo, estão sendo abordados apenas os componentes ambiente de controle e monitoramento.

O ambiente de controle estabelece o perfil de uma organização, influenciando a consciência das pessoas sobre o controle. O ambiente de controle é o fundamento para todos os componentes do controle interno, fornecendo o conjunto de regras e a estrutura (INTOSAI, 2007, p. 27).

Assim, segundo a Intosai, os seguintes elementos compõem o ambiente de controle (INTOSAI, 2007, p. 31):

- integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, incluindo uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização;
- competência;
- perfil dos superiores, ou seja a filosofia da direção e o estilo gerencial;
- estrutura organizacional;
- políticas e práticas de recursos humanos.

A seguinte citação traduz a importância do apoio da alta administração ao controle interno e sua repercussão sobre os demais membros da organização:

La actitud establecida por la alta gerencia está reflejada en todos los aspectos de las acciones de la gerencia. La entrega, el involucramiento y el apoyo de los directores establecen “el tono de los superiores” que debe generar una actitud positiva y son cruciales para mantener una actitud de apoyo positiva hacia el control interno de una organización.

Si la alta gerencia cree que el control interno es importante, los demás miembros de la organización sentirán esta actitud y responderán observando concientemente los controles establecidos. Por ejemplo, la creación de una unidad de control interno como parte del sistema de control interno es un signo importante por parte de la gerencia de que el control interno es importante.

Por otra parte, si los miembros de organización sienten que el control interno no es una preocupación importante para la alta gerencia y se le da la atención a medidas en vez de otorgarle un soporte profundo, es casi seguro que los objetivos de control de la gerencia no sean efectivamente alcanzados. (INTOSAI, 2004, p.21).

Segundo a INTOSAI, a competência está relacionada ao nível de conhecimento e habilidades necessárias para ajudar a assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente, assim como um bom entendimento das responsabilidades individuais relacionadas com o controle interno (INTOSAI, 2007, p. 32).

O perfil dos superiores, ou seja, a filosofia da direção e seu estilo gerencial, reflete: uma atitude de apoio permanente ao controle interno, a independência, a competência e a liderança pelo exemplo; um código de conduta de iniciativa da gerência, orientação e avaliação de desempenho que apoiem os objetivos do controle interno e, em particular, as operações éticas (INTOSAI, 2007, p. 33).

A estrutura organizacional de uma entidade fornece: definição de autoridade e responsabilidade; delegação de autoridade e obrigação de prestar contas; e formas apropriadas de prestar contas (INTOSAI, 2007, p. 34).

Por sua vez, as políticas e práticas de recursos humanos incluem contratação, orientação, capacitação (formal e em serviço), assim como educação, assessoramento e avaliação, consultoria, promoção, remuneração e ações corretivas (INTOSAI, 2007, p. 34).

De forma ampla, o monitoramento do controle interno busca assegurar que os controles funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições. O monitoramento deve também avaliar se, no cumprimento da missão da entidade, os objetivos gerais propostos na definição de controle interno, estão sendo alcançados (INTOSAI, 2007, p.57).

Ainda segundo a INTOSAI (2007, p. 56), o monitoramento é obtido através de atividades rotineiras e avaliações específicas ou a combinação de ambas.

A este estudo interessa apenas as avaliações específicas, que abrange a avaliação da eficácia do sistema de controle interno e asseguram que o controle interno alcance os resultados desejados, baseando-se em métodos e procedimentos predefinidos. O escopo e a frequência das avaliações específicas devem depender, em primeiro lugar, da avaliação do risco e da eficácia dos procedimentos permanentes de monitoramento (INTOSAI, 2007, p. 56).

Um aspecto fundamental do monitoramento é que este deve assegurar que os achados de auditoria e as recomendações sejam adequada e oportunamente resolvidos (INTOSAI, 2007, p. 57).

Do ponto de vista das funções e responsabilidade pelo controle interno, a INTOSAI (2007, p. 61-62) relaciona grupos internos e externos à organização que têm alguma responsabilidade pelo controle interno. Do primeiro, fazem parte os executivos, auditores internos e demais funcionários. Integram o segundo grupo as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs), auditores externos, legisladores e reguladores, bem como outros parceiros.

Neste contexto, aos auditores internos compete examinar e contribuir para a contínua eficácia do sistema controle interno através de suas avaliações e recomendações e, portanto, desempenham um papel importante em um sistema de controle interno eficaz (INTOSAI, 2007, p. 61).

3.1.2 Auditoria Interna

Segundo Almeida e Paula (1999, p. 31) a auditoria interna é atividade de avaliação independente, atua em parceria com administradores e especialistas, devendo avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade. Para tanto, deve ter atuação proativa, zelar pelas políticas traçadas e provocar melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Na visão de Costa e Ruther (2006, p. 16), a auditoria interna vem passando por um processo de transição, migrando de uma posição reativa para assumir papel de liderança no levantamento, avaliação e administração dos riscos estratégicos das organizações, de forma a atender às novas demandas voltadas para o aperfeiçoamento e melhoria da gestão pública.

Para a INTOSAI a auditoria interna constitui o meio funcional que permite aos dirigentes de uma entidade receber de fontes internas a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam com reduzida probabilidade de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas (INTOSAI, 2005, p. 85).

Do ponto de vista organizacional, Attie (1992, p. 56-67) defende que o *status* da auditoria interna deve ser suficientemente elevado de modo a permitir que os auditores internos possam exercer suas funções com independência. Neste contexto, ressalta a importância da atuação da alta administração nos seguintes aspectos: apoio aos auditores internos na realização de suas atividades e acesso direto do dirigente da auditoria interna à direção superior.

O termo *status* organizacional remete à questão da autoridade hierárquica. Segundo Lacombe (2004, p. 31) autoridade hierárquica é o mesmo que autoridade de linha “aquela que o chefe de um órgão exerce diretamente sobre seus subordinados.”

A INTOSAI define a auditoria como revisão das atividades e das operações de uma organização, para assegurar que estas estão sendo executadas ou estão funcionando de acordo com os objetivos, o orçamento, as regras e as normas. O objetivo dessa revisão é identificar, em intervalos regulares, desvios que podem requerer uma ação corretiva. (INTOSAI, 2007, p. 80).

Ainda segundo a mesma fonte para que a função de auditoria seja eficaz, é essencial que o pessoal da auditoria interna seja independente da direção do auditado, trabalhe

de modo imparcial, correto e honesto, e que se reporte diretamente ao mais alto nível de autoridade dentro da organização.

Ressalta ainda que, além de cumprir o papel de monitoramento do controle interno, a manutenção de pessoal técnico qualificado na auditoria interna pode contribuir para a eficiência dos esforços da auditoria externa, dando assistência direta ao auditor externo. (INTOSAI, 2007, p. 63)

Outra questão essencial para o funcionamento da auditoria interna é a competência profissional dos membros de seu quadro técnico. Este atributo se faz presente na literatura que trata deste tema, constituindo-se em uma das cinco normas definidas para o exercício profissional da auditoria: independência, competência profissional, âmbito do trabalho, execução do trabalho e administração do departamento (The Institute of Internal Auditor, INC, *apud* Attie, 1992, p.56).

Segundo o Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (2006, p.13), na maioria dos Estados as principais competências básicas dos órgãos de controle são as seguintes: comprovação da legalidade e avaliação dos resultados da gestão; avaliação da execução de planos, programas e orçamentos bem como normatização e orientação sobre assuntos de controle interno; e, verificação da regularidade dos atos de receitas e despesa.

Ainda segundo a mesma fonte (2006, p. 20) as competências específicas desses órgãos estão concentradas em três atividades, a saber: auditorias regulares, auditorias de prestação de contas de gestão anual e exames sobre a prestação de contas do Governador, todas relacionadas com as competências básicas elencadas no parágrafo anterior.

As tipologias apresentadas remetem à classificação utilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU): Auditoria de conformidade e Auditoria de Natureza Operacional.

A Auditoria de conformidade, também conhecida como de regularidade, é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCU para examinar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial (TCU, 2003, p. 20).

O TCU classifica a Auditoria de Natureza Operacional em duas modalidades: auditoria de desempenho operacional, que objetiva examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e a avaliação de programa, que tem

como foco examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais (TCU, 2000a, p. 15).

Estreitamente relacionado com o tema objeto da pesquisa mencionada, na seqüência deste capítulo serão apresentados definições e aspectos do funcionamento do controle externo da administração pública, exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

3.2 CONTROLE EXTERNO: pressupostos e características

O art. 70 da Constituição Federal determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Por sua vez, o art. 71 estabelece que o controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete, dentre outras atribuições, apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Presidente da República e julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros e valores públicos, bem como daqueles que derem causa a extravio, perda ou outra irregularidade que resulte prejuízo ao erário público, e realizar por iniciativa própria, ou da Câmara, do Senado, de Comissão Técnica ou de Inquérito destas, inspeções e auditorias nas unidades administrativas de quaisquer dos Poderes e nas entidades da administração direta, indireta ou fundacional.

Assim, ressalta da leitura dos art. 70 e 71 da CF que os órgãos responsáveis pelo controle externo da Administração são independentes, não participando dos atos por ela praticados, pois cabe a eles exercer a fiscalização.

O Dicionário Jurídico (2003, p. 142) define o Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Poder Legislativo, tendo, dentre outros, o objetivo de coordenar e fiscalizar os negócios da Fazenda Pública, acompanhando a execução da lei orçamentaria e julgando as contas dos responsáveis por dinheiro, ou bens públicos.

Embora a titularidade do controle externo esteja no Poder Legislativo, os Tribunais de Contas não pertencem à estrutura administrativa desse Poder nem de qualquer outro Poder constituído. São, portanto, órgãos constitucionalmente autônomos.

A INTOSAI afirma que qualquer que seja o sistema organizacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (no Brasil instituído na forma de Tribunal de Contas) tais entidades têm a função essencial de assegurar e promover o cumprimento da obrigação de prestar contas no setor público, incluindo-se a promoção de boas práticas de gestão econômico-financeira (INTOSAI, 2005, p. 46).

Campelo (2003, p. 158-161) classifica oito funções do Tribunal de Contas da União no exercício de sua competência constitucional, que são iguais às dos tribunais de contas estaduais e municipais em consonância com o princípio da simetria:

- **fiscalizadora**: consiste em realizar auditorias e inspeções nas unidades de todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta dos três Poderes da União. Destaca as seguintes atividades dentro dessa função: o exame da legalidade de atos de admissão de pessoal e de aposentadoria; a fiscalização da aplicação de transferências voluntárias de recursos federais a Estados e Municípios, principalmente mediante convênios; a fiscalização do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, em particular no tocante a despesas com pessoal, endividamento público e evolução das receitas;
- **judicante**: que viabiliza a imposição de sanções aos autores de irregularidades, consiste em julgar as contas anuais de administradores públicos, as contas especiais de responsáveis por prejuízo ao erário e as infrações à Lei de Responsabilidade Fiscal;
- **sancionadora**: inibir irregularidades e garantir ressarcimento de prejuízos causados ao erário, habilita o Tribunal a aplicar penalidades. São destacadas as seguintes: condenação a recolhimento de débito; aplicação de multa por ato irregular de gestão, por descumprimento de determinação do Tribunal ou por obstrução a auditoria ou inspeção; aplicação de multa por infração à Lei de Responsabilidade Fiscal; afastamento do cargo de dirigente responsável por obstrução a auditoria; decretação de indisponibilidade de bens até um ano; declaração de inabilitação para o exercício de funções de confiança por cinco a oito anos; declaração de idoneidade para contratar com o poder público por até

cinco anos; determinação à Advocacia-Geral da União de providências para arresto de bens;

- **consultiva:** consiste, basicamente, na elaboração de pareceres prévios sobre as contas do Presidente da República, dos Chefes dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, a fim de subsidiar seu julgamento pelo Congresso Nacional. Engloba, também, respostas a consultas feitas por determinadas autoridades sobre dúvidas em assuntos de competência do Tribunal, bem como resposta a consultas específicas da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional sobre a legalidade de despesas;
- **informativa:** desempenhada principalmente mediante três atividades: envio ao Congresso Nacional de informações sobre fiscalizações realizadas, expedição de diversos alertas previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal e manutenção de página na Internet com dados sobre contas públicas das três esferas de governo;
- **corretiva:** envolve dois procedimentos: fixar prazo para adoção de providências para cumprimento da lei e sustar ato impugnado, quando não forem adotadas as providências determinadas;
- **normativa:** decorre do poder regulamentar conferido pela Lei Orgânica, que faculta expedição de instruções e atos normativas, de cumprimento obrigatório, sobre matéria de competência do Tribunal e sobre organização de processos que lhe devam ser submetidos;
- **ouvidoria:** consiste no recebimento de denúncia apresentada pelo controle interno, por cidadão, partido político, associação ou sindicato.

Nos termos do art. 4º da Instrução Normativa n.º 9/1995 do Tribunal de Contas da União, a auditoria é o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para, com a finalidade de subsidiar a instrução e o julgamento de processos de tomadas e prestações de contas dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos federais, atender a pedidos do Congresso Nacional ou de qualquer de suas Casas ou Comissões, e assegurar a eficácia do controle, com os seguintes objetivos:

- obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, quanto aos aspectos técnicos, de legalidade e de legitimidade da gestão dos responsáveis pelo órgão, projeto, programa ou atividade auditados, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação ou tomada de contas apresentada ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;
- conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da Administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, inclusive fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, no que respeita aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais;
- avaliar, do ponto de vista de desempenho operacional, as atividades e sistemas desses órgãos e entidades, e aferir os resultados alcançados.

Portanto, a auditoria está inserida no contexto da função fiscalizadora, embora seus resultados possam produzir efeitos nas demais funções. O escopo e objetivo de cada auditoria definirão sua tipologia, sendo mais comum a classificação em auditoria de regularidade, operacional, de gestão, programas, dentre outras.

Assim, a abrangência de atuação dos Tribunais compreende desde a verificação da legalidade dos atos de receita e de despesa à avaliação da efetividade de programas governamentais.

Pesquisa realizada por Albuquerque (2005, p. 127) revela as dificuldades enfrentadas pelo TCU na realização das auditorias operacionais no contexto da Administração Pública federal em face da predominância de mecanismos formais e legais de controle, típicos da burocracia, comparativamente aos instrumentos de controle defendidos pelas doutrinas gerencialistas, norteadores da reforma da Administração Pública do Estado brasileiro:

“[...] a experiência do TCU com suas auditorias operacionais vem se desenvolvendo em um contexto distinto daquele proposto pelas doutrinas gerencialistas, uma vez que não foi efetivamente introduzida na Administração Pública federal brasileira uma cultura orientada para *accountability* de desempenho. As reformas dos anos 90 e a implantação de novos mecanismos de planejamento governamental, a exemplo do Plano Plurianual 2000-2003, denominado Avança Brasil, resultaram em poucos progressos quanto à introdução de meios e ferramentas essenciais para a viabilidade do modelo de gerenciamento por resultados, como o desenvolvimento de indicadores de desempenho e a disseminação de sistemas de gestão por objetivos e metas. Diante do dilema entre controlar a burocracia e os gastos públicos com vistas ao pretendido ajuste fiscal e dotar essa mesma burocracia de maior flexibilidade e de sistemas de controle *ex post* – medidas de implementação gradual e complexa propugnadas pelas doutrinas reformistas no sentido da mudança institucional com

foco nos resultados – a primeira meta parece ter contado com maior e mais decisivo apoio dos atores estratégicos. (ALBUQUERQUE, 2005, p. 127).

Conforme será abordado no Capítulo 4, esta realidade também se faz presente no âmbito estadual, impactando na quantidade de auditorias operacionais realizadas pelos TCEs.

4 A INTERAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E EXTERNO: OS RESULTADOS DO ESTUDO EMPÍRICO NOS ESTADOS BRASILEIROS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa empírica realizada sobre a interação entre o controle interno do Poder Executivo e os Tribunais de Contas subnacionais nos 26 estados brasileiros. Utilizou-se de uma categorização para análise desta interação por compreender que esta envolve aspectos normativos, organizacionais e técnicos. Assim, tais aspectos foram identificados no estudo sobre uma possível interação entre as instâncias de controle nos estados federados do Brasil com vistas a identificar resultados que possam ser traduzidos como apoio do controle interno aos Tribunais de Contas Estaduais, na forma preconizada no art. 74, IV, da Constituição Federal.

Deve-se esclarecer que esta categorização tem caráter apenas metodológico, visto que as ações e resultados observados em cada uma das dimensões da interação refletem decisões também políticas e institucionais, envolvendo uma gama de variáveis que não foram privilegiadas neste estudo em face das suas complexidades, conforme explicitado na introdução deste trabalho.

Outro aspecto a ser considerado é que apesar da existência de instrumental normativo editado pelos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) e a administração direta do Poder Executivo estadual, o estágio de institucionalização das relações entre os TCEs e os órgãos de controle interno, em sentido amplo, não se restringe à observância das normas, refletindo também o impacto das relações de cunho técnico-operacional que se estabelecem entre os atores envolvidos, conforme se depreende dos resultados a seguir apresentados.

4.1 ASPECTOS FORMAIS E INSTITUCIONAIS DA INTERAÇÃO ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO E OS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS (TCES): a dimensão normativa

Nesta dimensão busca-se analisar o arcabouço legal que estabelece as competências, cria e disciplina o funcionamento dos Tribunais de Contas e dos órgãos responsáveis pelo controle interno no âmbito da administração direta do Poder Executivo estadual.

Assume-se que este estudo não abrange a totalidade das normas disciplinadoras sobre o funcionamento tanto dos TCEs como dos órgãos de controle interno, em face da quantidade dessas normas e da dificuldade de sua localização.

Corroborando este entendimento as conclusões da pesquisa realizada no âmbito do PNAGE – Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal, quando verificou-se que a maioria das unidades federativas não dispõe de órgão específico para a organização da legislação, não mantém bancos de dados atualizados nem tampouco possui legislação consolidada (OLIVIERE, 2005, p. 7).

Por este motivo, optou-se pela análise da legislação mais diretamente relacionada com as variáveis abordadas neste tópico (existência e denominação dos órgãos de controle e existência de certificação de contas).

Do levantamento realizado na análise documental, verificou-se que em conformidade ao disposto no art. 75 da Constituição Federal, as normas procedimentais que disciplinam a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70 à 74) aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais de Contas dos Municípios. Estabelece, em seu parágrafo único, que as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos que serão integrados por sete conselheiros.

Constatou-se que das Constituições Estaduais das 26 unidades federativas integrantes do universo desta pesquisa, todas contemplam em seus dispositivos legais, as normas estabelecidas nos arts. 70 à 73 da Constituição Federal, em observância ao princípio da simetria, sendo a estrutura, organização, composição, planos de cargos e salários e o funcionamento dos Tribunais de Contas disciplinados através de leis orgânicas, leis ordinárias, regimentos internos e demais normas regulamentadoras.

De igual forma, na análise dos documentos realizada constatou-se que as Cartas Estaduais também estabelecem as mesmas competências previstas no art. 74 da Constituição Federal, que trata da obrigatoriedade da instituição e manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e respectivas finalidades.

Portanto, no ordenamento jurídico dos 26 estados estudados verificou-se que os Tribunais de Contas são os órgãos responsáveis pela fiscalização das atividades desenvolvidas no âmbito da esfera de cada governo estadual.

4.1.1 A existência e denominação dos órgãos de controle interno

Para esta pesquisa a existência da instituição formal de órgãos de controle interno, bem como sua denominação e estrutura funcional, são indicadores para o estudo sobre a dimensão normativa da interação entre os órgãos de controle. Foi levantado nos estados federados, através da análise documental, a situação formal dos órgãos de controle interno através de sua denominação, com base na premissa de que a forma como estes órgãos estão estruturados e denominados impactam nas relações que se estabelecem com os TCEs, como será melhor analisado nos resultados sobre a dimensão organizacional, ainda neste capítulo.

Os resultados deste levantamento indicaram que na maioria dos Estados brasileiros, prevalece, para os órgãos de controle interno, a denominação *de controladoria geral do estado*, seguida de *auditoria geral do estado*, conforme se verifica na Tabela 1. Esta denominação de alguma forma, revela a natureza da estrutura funcional dos órgãos de controle interno do Poder Executivo Estadual das 26 unidades federativas.

Tabela 1 – Denominação da forma organizacional dos órgãos de controle interno do poder executivo estadual

Denominação da forma organizacional	Órgãos de controle interno	
	Nº	%
Auditoria Geral do Estado	8	30,75%
Controladoria Geral do Estado	11	42,30%
Contadoria e Auditoria Geral do Estado	1	3,85%
Coordenadoria de Corregedoria e Ouvidoria do Estado	1	3,85%
Departamento de Avaliação e Controle	1	3,85%
Diretoria de Auditoria Geral	1	3,85%
Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado	1	3,85%
Gabinete do Diretor Geral	1	3,85%
Secretaria	1	3,85%
TOTAL	26	100,00%

Fonte: Legislação estadual e questionários.

A predominância de controladoria geral do estado parece decorrer de uma opção pelos estados de aderirem ao modelo federal, assumindo como forma organizacional para os órgãos de controle interno a condição de Controladoria Geral. Esta situação se verifica principalmente a partir de 2003, na primeira gestão do governo Lula. Outro aspecto relevante é que apenas um Poder Executivo estadual instituiu o órgão de controle interno na forma de secretaria de estado, ocorrência verificada também no ano de 2003.

Nesta perspectiva observou-se por exemplo que a União, através da Lei nº 10.683/2003 alterou a denominação da Corregedoria-Geral da União para Controladoria-Geral da União (CGU). À estrutura organizacional da CGU também foram integradas a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, bem como as competências de Ouvidoria-geral. A mencionada lei também atribuiu ao titular da CGU a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência. Tal opção se deu em função da necessidade de dar respostas à sociedade brasileira quanto a maior transparência na administração pública.

Por sua vez, o Decreto nº 5.683/2006 promoveu alterações na estrutura da CGU e criou a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável

por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Portanto, a Controladoria-Geral da União passou a exercer as funções de controle interno, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria.

Desse modo, observa-se que a denominação de controladoria geral não é um fato isolado nos estados, uma vez que a União também adotou este modelo, porém com uma estrutura mais complexa, uma vez que sua competência abrange outras funções além do controle interno do Poder Executivo da administração federal.

Assim, na análise dos resultados apresentados na Tabela 1, pode-se concluir que os 26 estados abrangidos neste estudo instituíram formalmente órgãos de controle interno nas respectivas estruturas organizacionais de cada um dos Poderes Executivos.

Esta conclusão aponta para o cumprimento de um dos requisitos estabelecidos no art. 74 da Constituição Federal, que trata da obrigatoriedade de os três Poderes manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, assim como determina sua finalidade.

Este entendimento está consubstanciado na literatura técnica³ a qual define que os órgãos de controle interno ou de auditoria interna são elementos constitutivos do controle interno como afirma a INTOSAI: “Conjunto de sistemas de controles financeiros e outros — que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna — [...]” (INTOSAI, 2005, p. 86).

No que se refere à diversidade da denominação dos órgãos de controle interno, esta pode ser compreendida como reflexo do poder que cada unidade federativa tem de criar sua própria estrutura administrativa e organizacional, bem como estabelecer as regras sobre seu funcionamento. No entanto, esta decisão política somente tem eficácia se aprovada por lei, remetendo à questão do caráter legal e burocrático do Estado Brasileiro, no qual predomina o formalismo.

Este requisito de legitimidade remete às características da dominação legal, racional ou burocrática, predominante no Estado moderno, que tem como aparato administrativo a burocracia, onde “[...] qualquer direito pode ser criado e modificado mediante um estatuto sancionado corretamente quanto à forma.”(Weber (1979, p. 128-133).

Vale ressaltar, por outro lado, que embora tenham sido criados órgãos de controle interno no âmbito do Poder Executivo estadual nos 26 estados integrantes do universo deste

³ Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), The Institute of Internal Auditor (INC) e e Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA).

estudo, como já mencionado anteriormente, a estruturação formal desses órgãos, por si só, não garante seu efetivo funcionamento. Esta constatação fica reforçada pela inexistência de quadro específico de pessoal, substancial para o funcionamento desses órgãos, como será analisado na dimensão organizacional no item seguinte deste capítulo.

4.1.2 Obrigatoriedade da certificação de contas ou instrumento similar

Outra variável estudada nesta dimensão normativa é a institucionalização de normas editadas pelos TCEs, relativas à obrigatoriedade dos órgãos de controle interno apresentarem certificação ou instrumento similar das contas dos órgãos da administração direta.⁴ Os resultados do estudo empírico evidenciou que 19 tribunais de contas (73,08%) exigem a apresentação de documentos dessa natureza pelos órgãos de controle interno nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual. Tal constatação parece significar que a maioria dos tribunais consideram importante as informações prestadas pelos órgãos de controle interno para o exame das contas dos gestores da administração direta do Poder Executivo estadual.

Tabela 2 – Existência de normas dos TCEs quanto à obrigatoriedade de certificado de auditoria ou instrumento similar nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual

Existência de Normatização	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Sim	19	73,08%
Não	7	26,92%
TOTAL	26	100,00%

Fonte: Legislação dos tribunais e questionários.

Chama atenção para os resultados relativos ao grupo dos tribunais nos quais não existe obrigatoriedade no tocante à apresentação de certificação de contas ou instrumento

⁴ Certificação das Contas. Parecer profissional, emitido por um auditor habilitado, sobre se as contas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e os resultados das operações da entidade relativamente à data e ao período a que as mesmas se reportam. (Boletim Interno do TCU n. 34 de 23/07/92 – Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do TCU e do Tribunal de Contas de Portugal). Disponível em www.tce.sc.gov.br/site/instituicao/instituicao/glossario/f.htm. Acesso em 10.06.2007.

similar pelos órgãos de controle interno: dos sete tribunais, seis fazem parte da região nordeste e um da região sudeste, mais precisamente o estado de São Paulo. Embora não se possa estabelecer nenhuma correlação de causa entre as condições socio-econômicas e a existência de normas dos TCEs exigindo a certificação, é interessante observar a ausência desta exigência normativa nos estados da região nordeste, que, notoriamente, são aqueles menos desenvolvidos. Esta realidade pode ser alvo de análise para fins de aprofundamento sobre sua natureza e extensão em outros estudos.

Em síntese, embora a dimensão normativa seja relevante para a análise da interação entre os órgãos de controle interno e externo, o fato dela revelar aspectos mais estruturais/normativos, não possibilita observar aspectos efetivos desta interação, na medida em que esta diz mais respeito ao funcionamento destas instâncias de controle, ou seja, aspectos mais processuais e menos estruturantes, os quais serão analisados na dimensão organizacional e técnica. O entendimento que prevaleceu nesta categorização das dimensões da interação, que teve aqui um objetivo apenas metodológico, é o de que elas estão interrelacionadas e fazem parte de um mesmo processo. Isto significa dizer que para haver interação no âmbito organizacional e técnico é necessário a existência de normas que dêem suporte a estes órgãos para o desenvolvimento das suas ações.

Contudo, para uma melhor aferição da importância da certificação de contas ou instrumento similares, buscou-se identificar o tempo que esse procedimento vem sendo adotado e a percepção dos tribunais sobre os benefícios advindos desse procedimento.

Assim, na tentativa de avaliar os efeitos dessa iniciativa nas atividades de auditoria desenvolvidas pelos tribunais de contas e que podem ser traduzidas em apoio dos órgãos de controle interno, constatou-se que em relação ao tempo de implementação da certificação, não se verificou nenhuma relevância para análise dos resultados dessa ação.

Contudo, em relação aos benefícios resultantes da certificação de contas, 11 tribunais respondentes (73,33%) avaliaram positivamente esta ação, atribuindo a ela possibilidades de levar a otimização de recursos, atuação tempestiva e seletiva, redução do índice de irregularidade, fortalecimento dos controles interno e externo, dentre outros, conforme mostra a Tabela 3.

Tabela 3 - Percepção dos Tribunais de Contas Estaduais sobre os benefícios resultantes da certificação de contas ou instrumento similar

Benefícios da certificação de contas	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Positivo	11	73,33%
Negativo	1	6,67%
Não Resposta	3	20,00%
TOTAL	15	100,00%

Fonte: Questionários.

Embora a maioria dos Tribunais de Contas dos Estados considerou positivo os benefícios resultantes da certificação de contas, é necessário registrar a ocorrência de uma avaliação negativa cujo teor aponta para deficiências técnicas associadas à inexistência de plano de carreira no órgão de controle com impacto na qualidade do instrumento de certificação:

Quase nenhum, já que os certificados são expedidos por pessoas quase sempre desqualificadas tecnicamente, agravado pelo fato de que a falta de técnicos de carreira, não permite o mínimo de isenção sobre o conteúdo dos relatórios produzidos pelo Controle Interno do Estado. (Estado de Rondônia, 2006).⁵

Este depoimento corrobora com análises que vêm sendo realizadas por órgãos técnicos da área de auditoria, que apontam para a necessidade da criação de cargo específico na área de auditoria, como também para a observância das normas para o exercício profissional da auditoria (The Institute of Internal Auditor, INC, *apud* Attie, 1992, p.56).

Em síntese, pode-se concluir que a avaliação positiva da maioria dos TCEs quanto aos benefícios resultantes da certificação de contas apontam para dois aspectos essenciais ao efetivo funcionamento dos tribunais de contas: atuação tempestiva e seletiva associada à racionalização dos recursos.

Este resultado corrobora o que Fonseca, Antunes e Sanches (2002, p. 32) e outros que admitem uma estreita relação entre o caráter preventivo do controle interno e a efetividade dos tribunais de contas.

Em uma perspectiva operacional, Adhemar Ghisi *apud* Fernandes (2003, p. 53) reforça este entendimento quando destaca três pontos como benefício da maximização da

⁵ O informante fez questão de registrar no questionário este depoimento.

cooperação entre os dois sistemas: redução do escopo dos trabalhos do controle externo; fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados; bem como a eliminação da duplicidade de esforços, na medida do possível.

Embora o tempo médio no exame das contas certificadas possa ser utilizado como indicador de eficiência dos tribunais de contas, esta pesquisa não obteve êxito no levantamento realizado nos 22 estados, uma vez que as informações não foram consistentes sobre este aspecto.

É importante registrar que neste estudo se reconhece que o processo de racionalização das atividades desenvolvidas pelos tribunais de contas abrange uma gama de outras variáveis, inclusive as organizacionais e técnicas que serão adiante analisadas. Entretanto, reconhece, que muitas outras não serão objeto de análise, até porque elas não poderiam ser esgotadas em um único estudo.

4.2 AS INOVAÇÕES NA ORGANIZAÇÃO DAS AÇÕES DE AUDITORIA DECORRENTES DA INTERAÇÃO ENTRE AS ENTIDADES DE CONTROLE: a dimensão organizacional

Nesta dimensão são analisados os aspectos relacionados com *a posição organizacional e subordinação hierárquica dos órgãos de controle interno que pode revelar a orientação estratégica adotada pelo executivo estadual, existência de cargo de auditor interno e número e tipo de auditorias realizadas pelos TCEs*, bem como as ações de planejamento compartilhado que podem produzir mudanças relacionadas com o *modus operandi* dos Tribunais, com o objetivo mostrar até que ponto estes elementos de interação produzem resultados que podem ser traduzidos como apoio do controle interno aos TCEs.

Entende-se que a interação entre o controle interno e externo, objeto desta pesquisa, pode ser evidenciado através de ações realizadas no sentido de reforçar um trabalho conjunto e voltado para a busca de decisões compartilhadas. Para uma melhor confirmação dos achados obtidos através do levantamento realizado através dos questionários, buscou-se também conhecer a percepção dos TCEs sobre os benefícios advindos da certificação das contas dos gestores da administração direta do Poder Executivo estadual no funcionamento do

controle perseguido. Tal informação foi investigada com o intuito de avaliar se de fato este instrumento permite a racionalização dos trabalhos dos TCEs, uma vez que é referida na literatura técnica ⁶como um procedimento que gera redução do escopo do exame das contas o que teoricamente também possibilita uma atuação mais tempestiva dos TCEs, fazendo auditorias durante o próprio exercício.

4.2.1 *Status* da subordinação/vinculação hierárquica dos órgãos de controle interno

Este estudo buscou identificar até que ponto a estrutura funcional adotada, como resultado de uma orientação estratégica, influencia na subordinação hierárquica dos órgãos de controle interno no contexto da estrutura administrativa do Poder Executivo estadual. Para tanto buscou-se verificar, através de análise de documentos formais do Poder Executivo Estadual, a situação de subordinação/vinculação hierárquica dos órgãos de controle interno nos estados federados brasileiros. Os resultados encontrados indicam que a maioria está vinculado à Governadoria (46,15%), cuja direção superior é diretamente subordinada/vinculada ao Chefe do Poder Executivo estadual, indicando posicionamento organizacional próximo do núcleo estratégico do governo estadual. À Secretaria da Fazenda estão subordinados/vinculados oito órgãos (30,77%), enquanto seis estão diretamente subordinados/vinculados ao Governador, conforme mostra a Tabela 4 apresentada na seqüência.

⁶ Esta afirmação está contida na Instrução Normativa nº 12/96 do Tribunal de Contas da União.

Tabela 4 – Subordinação/vinculação hierárquica dos órgãos de controle interno na estrutura administrativa do Poder Executivo estadual

Órgãos de controle interno	Subordinação/vinculação hierárquica			
	Governadoria	Secretaria da Fazenda	Governador	Total
Auditoria Geral do Estado	2	3	3	8
Controladoria Geral do Estado	10	1	-	11
Contadoria e Auditoria Geral do Estado	-	1	-	1
Coordenadoria de Corregedoria e Ouvidoria do Estado	-	-	1	1
Departamento de Avaliação e Controle	-	1	-	1
Diretoria de Auditoria Geral	-	1	-	1
Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado	-	-	1	1
Gabinete do Diretor Geral	-	1	-	1
Secretaria	-	-	1	1
TOTAL	12	8	6	26
%	46,15%	30,77%	23,08%	100,00%

Fonte: Legislação estadual.

Dos seis órgãos diretamente subordinados/vinculados ao Governador, um foi instituído como secretaria, três na forma de auditoria geral, uma Coordenadoria de Corregedoria e Ouvidoria do Estado e um integra a estrutura da Governadoria (Gabinete de Controle Interno da Governadoria do Estado), porém ao seu dirigente foi atribuído por lei *status*, deveres, prerrogativas, vencimentos e representação equivalentes aos de Secretário de Estado. Portanto, pode-se afirmar que nenhum órgão criado como controladoria geral do estado é subordinado/vinculado diretamente ao Governador.

Outra constatação importante é que quatro órgãos de controle interno integram a estrutura de outros órgãos no âmbito das Secretarias da Fazenda, dos quais um foi criado na forma de controladoria geral do estado.

Ressalta-se aqui que do universo analisado oito órgãos de controle interno estão distribuídos dentro da estrutura organizacional do poder executivo estadual, embora em graus diferenciados do ponto de vista hierárquico, não tendo subordinação ou vinculação, direta ou indireta, com o Chefe do poder executivo estadual. Exemplo desta situação encontra-se o Estado de São Paulo em que o órgão de controle interno foi instituído na forma de departamento, subordinado a uma instância decisória intermediária. Chama atenção também o

fato de que o TCE de São Paulo é o único da região sudeste que não exige certificação de contas ou instrumento similar.

De forma inversa foram encontrados seis órgãos de controle interno vinculados ao governador, a exemplo do Estado do Ceará em que o órgão de controle interno do poder executivo estadual está configurado como uma Secretaria de Estado, vinculada diretamente ao chefe do poder executivo estadual. Neste estado também se constatou a exigência de certificação de contas e é o único caso em que o Tribunal de Contas realiza programação compartilhada com o órgão de controle interno como se verá adiante ainda neste capítulo.

Esta situação parece refletir uma visão estratégica do papel dos órgãos de controle interno tanto na organização e gestão do aparelho do Estado quanto na sua relação com os TCEs. Isto porque, o posicionamento hierárquico destes órgãos também reflete a prioridade que é dada a esta relação e o que ela significa no conjunto das relações que se estabelecem entre o sistema de poder e a sociedade em um dado contexto político, histórico e sociológico, conforme “infern” Bobbio na discussão sobre o Poder e Estado (Bobbio, 1995, p.104).

Em uma perspectiva técnica, Attie (1992, p. 56-67) defende que o *status* da auditoria interna deve ser suficientemente elevado de modo a permitir que os auditores internos possam exercer suas funções com independência. Por sua vez, a INTOSAI (2007, p. 81) associa a eficácia da função de auditoria, dentre outras, ao acesso do pessoal da auditoria interna ao mais alto nível de autoridade dentro da organização.

Portanto, do ponto de vista da literatura, o conjunto das evidências empíricas mostradas na Tabela 4 sugerem que a maioria destes órgãos de controle interno não possui, em graus diferenciados, dois requisitos considerados essenciais para o seu efetivo funcionamento: *status* organizacional e subordinação/vinculação hierárquica à alta administração.

No entanto, para este efetivo funcionamento desses órgãos, além de sua estruturação formal é essencial a criação de cargos na área específica de auditoria interna e definição das respectivas atribuições e responsabilidades, reforçando mais um vez o caráter burocrático e legal do Estado Brasileiro.

4.2.2 Existência de cargo de auditor interno

Do ponto de vista da literatura técnica, organismos e instituições oficiais⁷ editaram normas regulamentares e orientadoras sobre o exercício profissional da auditoria interna, sendo a competência profissional uma das normas relativas à pessoa do auditor. Tais instituições também recomendam que sejam adotadas políticas administrativas e procedimentos para, dentre outros, recrutarem pessoal com a adequada qualificação profissional (INTOSAI, 2005, p. 49).

Segundo The Institute of Internal Auditor, INC, *apud* Attie (1992, p.56) a competência profissional dos membros do quadro técnico de auditoria interna é essencial para o seu funcionamento, constituindo-se em uma das cinco normas definidas para o exercício profissional da auditoria interna: independência, competência profissional, âmbito do trabalho, execução do trabalho e administração do departamento (The Institute of Internal Auditor, INC, *apud* Attie, 1992, p.56 e INTOSAI, 2005, p. 56).

Nessa perspectiva, outro indicador desta dimensão organizacional é a composição do quadro técnico desses órgãos. Assim, ainda que deva ser levado em conta o limite do instrumento de coleta de dados utilizado por este estudo, buscou-se identificar a existência do cargo de auditor interno no âmbito da estrutura administrativa do Poder Executivo dos estados federados com vistas a conhecer a composição do quadro técnico desses órgãos.

Apesar do alto índice de não resposta à esta questão, constatou-se que dos 22 Tribunais de Contas que responderam, foi confirmada a existência do cargo de auditor interno em 13 estados (Tabela 5).

Tabela 5 – Existência de auditor interno no quadro técnico dos órgãos de controle interno do Poder Executivo estadual

Existência	Nº	%
Sim	13	59,09%
Não existe	3	13,64%
Não resposta	6	27,27%
TOTAL	22	100,00%

Fonte: Questionários.

⁷ The Institute of Internal Auditor (INC) e Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Do ponto de vista da literatura técnica, conforme já mencionado neste estudo, a constatação de que pelo menos três estados não possuem a carreira específica na área de auditoria interna revela fragilidade no funcionamento desses órgãos, uma vez que um dos requisitos essenciais ao funcionamento da auditoria interna é a competência profissional dos membros de seu quadro técnico.

Diretamente relacionado com esta variável, a INTOSAI (2007, p. 63) enfatiza que a manutenção de pessoal técnico qualificado na auditoria interna pode contribuir para a eficiência dos esforços da auditoria externa, dando assistência direta ao auditor externo.

Este achado é reforçado na conclusão da pesquisa realizada no âmbito do PNAGE – Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal, quando observou-se que apenas 50% dos estados tem pelo menos uma carreira específica na área de controle interno (OLIVIERE, 2005, p. 4).

Na tentativa de verificar a relação entre a existência de carreira específica na área de auditoria e a estrutura funcional dos órgãos de controle interno, os resultados obtidos apontam para a prevalência desses cargos nos órgãos configurados como controladorias (6), seguida das auditorias gerais do estado (3), ambas correspondendo à quase 70% do total. Este achado sinaliza, em princípio, que a configuração dos órgãos de controle interno como controladoria geral do Estado, tendência mais observada, parece apontar também para um nível mais avançado de institucionalização (Tabela 6).

Tabela 6 – Tipo de órgãos de controle interno com cargo de auditor interno

Órgãos de controle interno	Cargo de auditor interno	
	Nº	%
Auditoria Geral do Estado	3	23,07
Controladoria Geral do Estado	6	46,13
Contadoria e Auditoria Geral do Estado	1	7,7
Departamento de Avaliação e Controle	1	7,7
Diretoria de Auditoria Geral	1	7,7
Secretaria	1	7,7
TOTAL	13	100,0

Fonte: Questionários.

4.2.3 Auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs)

Buscando identificar como ocorre a atuação tempestiva dos TCEs, os quais, na sua maioria, ressaltou como sendo um dos benefícios da certificação das contas, este estudo procurou avaliar os benefícios resultantes desta certificação, tendo como parâmetro a quantidade e o natureza/tipo de auditorias realizadas no decorrer do próprio exercício anual. Tais auditorias estão assim classificadas: de conformidade/regularidade/financeira (TCU, 2003, p. 20) e a Auditoria de Natureza Operacional, que abrange duas modalidades: a *auditoria de desempenho* operacional, que objetiva examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e a *avaliação de programa*, que tem como foco examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais (TCU, 2000a, p. 15).

Apesar do questionário contemplar a obtenção de informações relativas aos exercícios de 2000 à 2004, neste estudo optou-se pela apresentação dos resultados relativos apenas ao exercício de 2004. Esta opção decorre da constatação que, de modo geral, as variações observadas, de um exercício para outro, não foram suficientes para produzirem efeitos nas respectivas conclusões. Esta alternativa não exclui a possibilidade que sejam feitos comentários específicos sobre os resultados dos exercícios anteriores quando considerados pertinentes.

No que diz respeito a realização de auditorias (de conformidade ou operacionais) partindo-se do princípio de que a atuação dos TCE deve ser seletiva, porque é impossível auditar 100% das ações, programas e órgãos, ela pode ser feita a partir da seleção com base, dentre outros, em critérios de relevância, materialidade e risco.⁸ Dessa forma, é difícil prever o número adequado ou satisfatório de auditoria realizada por cada tribunal, com base no instrumento de coleta de dados utilizado por esta pesquisa. Contudo, o número de jurisdicionados, ou seja de entidades/órgãos que devem prestar contas existente em cada estado federado pode ser considerado um indicativo de quantas auditorias poderiam ser realizadas, pois no limite seria uma auditoria por número de jurisdicionado. Ainda assim, esta situação pode não ser totalmente verdadeira, na medida em que um jurisdicionado pode ter sido auditado mais de uma vez e pode contemplar ações e/ou programas e sistemas diferentes também auditados.

⁸ Orientações para aplicação da Matriz de Risco – TCU.

Diante dessas dificuldades metodológicas para análise da variável número e tipo de auditorias realizadas, neste estudo, será considerado como inadequada apenas aquelas respostas que apontaram números excessivos e desproporcionais comparativamente ao número de jurisdicionados existente. Vale ressaltar que o levantamento destas informações teve muito mais o objetivo de identificar a existência de realização de auditorias no mesmo exercício, para verificação de uma ação tempestiva dos TCEs, que na percepção deles está também associada à exigência de certificação de contas e, se os TCEs, realizam auditorias operacionais, por serem esta uma modalidade de auditoria mais recente contemplada a partir da Constituição de 1988.

Observa-se assim, na Tabela 7, que dois TCEs responderam a esta questão de forma inconsistente e por estão razão não foram considerados dentro do universo de respondentes desta questão. Assim um tribunal informou ter realizado 207 auditorias e outro, 934. A comparação dessas informações com o número de jurisdicionados da administração direta do Poder Executivo estadual, respectivamente, 27 e 46, sugere inconsistência dos dados apresentados e, por este motivo, não foram considerados para fins de análise acerca dos benefícios resultantes da certificação de contas sobre a tempestividade na atuação dos tribunais.

Dos 20 que responderam de forma procedente, 13 TCEs informaram realizar auditorias de conformidade, três disseram não realizar e quatro não reponderam questão, conforme observa-se nos dados da Tabela apresentada na sequência.

Tabela 7 – Realização de auditorias de conformidade/regularidade/financeiras nas unidades da administração direta do Poder Executivo estadual – 2004

Realização de conformidade/regularidade/financeira	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Sim	13	65,0%
Não	3	15,00%
Não resposta	4	20,00%
TOTAL	20	100,00%

Fonte: Questionários.

Chama atenção para o fato de que dos 13 que realizaram auditoria de conformidade no próprio exercício apenas em três não existe obrigatoriedade quanto à apresentação de certificação ou instrumento similar pelo órgão de controle interno respectivo.

Este resultado sugere uma aparente relação entre a certificação das contas e a atuação tempestiva dos tribunais de contas, materializada na realização dessas auditorias no decorrer do próprio exercício, percepção que a maioria dos TCEs (73,33%) apontou como sendo um dos benefícios desta certificação (ver Tabela 3).

No que se refere às auditorias operacionais em órgãos da administração direta do Poder Executivo estadual, em programas e em sistemas, cujos resultados estão sintetizados na Tabela 8, observa-se a prevalência dos tribunais que não realizaram qualquer auditoria desta natureza em unidades e órgãos da administração direta (40,9%). Estes dados parecem revelar uma situação ainda bem preliminar de desenvolvimento deste tipo de auditoria pelos Tribunais de Contas dos Estados no Brasil.

Tabela 8 – Realização de auditorias operacionais/desempenho nas unidades da Adm. Direta do Poder Executivo estadual – 2004

Realização de auditorias operacionais/desempenho	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Sim	4	18,2
Não realiza	9	40,9
Não resposta	9	40,9
TOTAL	22	100,00%

Fonte: Questionários.

Outra evidência relevante observada nos resultados sintetizados nas Tabelas 7 e 8 diz respeito ao alto índice de não resposta, os quais atingem, respectivamente, 40,9% e 45,45%, do total dos respondentes. Este resultado parece confirmar a não realização dessas auditorias pela maioria dos tribunais, principalmente quando se verifica um percentual menor de não respostas quando se perguntou sobre a realização de auditorias de conformidade/regularidade/financeira, em que apenas 18,18% não responderam. Este tipo de auditoria é mais tradicional e são as que efetivamente continuam sendo as mais realizadas pelos TCEs. (Ver Tabela 6). Nesse sentido, ainda que não se possa afirmar com mais rigor em face do instrumento de coleta de dados utilizado, o alto índice de não resposta para as questões sobre o número de auditorias operacionais realizadas, parece constituir-se muito mais numa forte evidência da sua não existência do que uma abstenção de resposta.

Esta conclusão se fortalece quando se verifica os resultados obtidos sobre o número de auditorias operacionais realizadas em sistemas (procedimento de fiscalização para verificar a confiabilidade de sistemas informatizados de unidades sujeitas à fiscalização do TCU, quanto à alimentação de dados, otimização de recursos e técnicas de programação)⁹: apenas um TCE informou a realização de uma auditoria (4,55%); dez tribunais informaram não realizar nenhuma (45,45%); enquanto 11 não responderam a questão (50%).

Vale ressaltar que ao comparar esses resultados com os obtidos nos exercícios anteriores, observa-se uma redução expressiva na quantidade de auditorias operacionais realizadas em sistemas, assim demonstrado: no ano 2000 foram realizadas cinco auditorias, em 2001, quatro, em 2002, quatro e em 2003, três auditorias. Outra constatação importante é que a totalidade dessas auditorias foram realizadas por apenas dois tribunais. Além disso a única auditoria informada no ano de 2004 foi realizada por um desses tribunais.

Apesar desses achados negativos, é possível identificar, no mesmo período, uma tendência de crescimento na realização das várias modalidades de auditoria abordadas neste estudo, com predominância das auditorias de conformidade.

Os resultados obtidos neste estudo no que diz respeito a realização de auditorias operacionais pelos TCEs, podem ser compreendidos a partir das conclusões da pesquisa realizada por Albuquerque (2005, p. 127) sobre a experiência do TCU com as auditorias operacionais. Segundo o autor, uma das dificuldades enfrentadas pelo TCU está associado ao fato de “[...] que não foi efetivamente introduzida na Administração Pública federal brasileira uma cultura orientada para accountability de desempenho.” Ainda segundo o autor, a prioridade estratégica conferida ao controle da burocracia e dos gastos públicos com vistas ao ajuste fiscal não permitiu dotar esta mesma burocracia dos instrumentos necessários à implementação de uma administração com foco nos resultados, que priorizam a eficiência, a eficácia e a efetividade na gestão dos recursos públicos. Daí se conclui que a auditoria operacional cujo objetivo está mais centrado nos resultados, ainda tem um percurso longo para percorrer, considerando que o controle da administração pública ainda é muito centrado nos processos.

Desse modo, pode-se inferir que as dificuldades enfrentadas pelo TCU na realização das auditorias operacionais também vêm ocorrendo no âmbito estadual, o que justificaria, em parte, o reduzido número de TCEs que realizam auditorias dessa natureza.

⁹ Definição utilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), in Relatório de Atividades do TCU. Disponível em www.tcu.gov.br/isc/Relatorios/atividades/1999-t1/GLOSSÁRIO.html. Acesso em 10.06.2007.

Essa situação se apresenta mais crítica diante das conclusões da pesquisa apresentada no Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (2006, p. 22), onde se observou que os órgãos de controle interno dos 20 estados pesquisados realizam auditoria de regularidade/conformidade, apenas nove realizam auditorias de programas e doze realizam auditorias de natureza operacional.

Como afirmado anteriormente, o objetivo de se verificar a realização de auditorias seja de conformidade, como já analisado, e/ou operacionais no próprio exercício, foi o de relacionar a exigência de certificação de contas com a possibilidade de uma atuação tempestiva dos TCEs. Isto porque esta é uma das formas mais efetivas de se comprovar se de fato os Tribunais de Contas estão atuando no presente, no próprio exercício, de forma preventiva, e não olhando para o passado. Esta correlação entre a existência de certificação e a realização de auditorias de conformidade, foi de certa forma verificada. Em relação às auditorias operacionais, os resultados obtidos sinalizam que a totalidade dos tribunais respondentes que informaram realizar auditorias operacionais/desempenho nas três modalidades apresentadas, exigem a apresentação de certificação ou instrumento similar nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual. Este achado parece reforçar a correlação existente entre estes dois procedimentos, percepção prevalente entre os TCEs sobre aos benefícios resultantes desta certificação.

Esta correlação pode ser também reforçada através dos achados sobre os 15 tribunais respondentes que informaram realizar quaisquer das modalidades de auditoria apresentadas. Destes, em 12 tribunais, existe a obrigatoriedade quanto à apresentação de certificado de auditoria ou instrumento similar nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual.

Nestes termos, as constatações deste estudo sinalizam a confirmação dos benefícios resultantes destes procedimentos na percepção dos TCEs. Tais resultados também sugerem que a certificação de contas pode resultar em apoio dos órgãos de controle interno aos tribunais de contas, o que corrobora para confirmar o pressuposto deste estudo que sustenta a idéia de que aspectos organizacionais são aqueles que, junto com os aspectos técnicos, fomentam mais a interação entre os controles.

4.2.4 Programação dos TCEs compartilhada com os órgãos de controle interno

A análise dos resultados obtidos quanto a variável existência de programação compartilhada tem como objetivo identificar se tal ação se traduz em apoio dos órgãos de controle interno aos Tribunais de Contas Estaduais.

Desse modo, a Tabela 9 sintetiza os resultados obtidos em relação a esta variável. Chama atenção para o expressivo número de tribunais onde não existe esta prática (86,36%), e apenas um tribunal (4,55%) informou adotá-la há dois anos. Dois Tribunais não responderam esta questão (9,09%).

Tabela 9 – Existência de programação anual de auditoria dos TCEs compartilhada com os órgãos de controle interno

Existência de programação compartilhada	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Sim	1	4,55%
Não	19	86,36%
Não resposta	2	9,09%
TOTAL	22	100,00%

Fonte: Questionários.

De forma geral, a troca de informações entre os órgãos de controle interno e os TCEs para fins de elaboração do planejamento das atividades de ambos resultaria, segundo a literatura técnica, na otimização de recursos humanos e materias pela eliminação de trabalhos em duplicidade.

Observe-se que no único Estado, o Estado do Ceará, em que este planejamento compartilhado foi adotado há dois anos o órgão de controle interno foi estruturado como secretaria de Estado. Esta constatação parece significar que o *status* organizacional do órgão responsável pelo controle interno/auditoria interna é uma variável que pode influenciar no apoio aos TCEs.

Outra característica dos resultados obtidos quanto a esta variável é a frequência dos Tribunais que admitiram não realizar programação compartilhada (86,36%), comparativamente aos que não responderam (9,09%), estando a questão dentre as que tiveram

o menor índice de não resposta. Na avaliação geral dos resultados, é possível inferir que tal constatação aponta para a possibilidade dos Tribunais de fato não estarem realizando e nem receptíveis a este tipo de planejamento.

4.2.5 Realização de Eventos conjuntos e sua periodicidade

Ainda na tentativa de se buscar identificar se as ações realizadas pelos órgãos de controle interno com os tribunais de contas vêm se traduzindo em apoio aos TCEs, este estudo investigou a existência de eventos/reuniões conjuntos entre essas instâncias de controle, e sua periodicidade por entender que tais ações promovem a avaliação e discussão de temas comuns e propiciam uma interação sistêmica entre os TCEs e os órgãos de controle interno.

No tocante à a realização de eventos os resultados obtidos revelam que apenas nove dos 22 estados pesquisados realizaram eventos conjuntos no exercício de 2004 (Tabela 10).

Tabela 10 – Eventos conjuntos realizados pelos Tribunais de Ccontas em parceria com os órgãos de controle interno – 2004

Realização de Eventos conjuntos	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Sim	9	40,91%
Não	7	31,82%
Não Resposta	6	27,27%
TOTAL	22¹⁰	100,00%

Fonte: Questionários.

Estes resultados observados no ano de 2004, quando comparados com os dos anos anteriores, verifica-se uma tendência de crescimento do número de Tribunais que passaram a realizar ações conjuntas com os órgãos de controle interno (em 2000 e 2001, foram realizados

¹⁰ Além desses resultados, um tribunal informou a realização de expressiva quantidade de eventos conjuntos no período de 2000 à 2004, respectivamente, 90, 68, 84, 121 e 107. A comparação dessas informações com o número de jurisdicionados da administração direta do Poder Executivo estadual (26), sinaliza para a inconsistência dos dados apresentados. Por isto não foi considerado.

três eventos, em 2002, quatro eventos, em 2003, seis eventos e em 2004 foram referidos a realização de nove eventos conjuntos.

Outra constatação merecedora de registro é que um dos tribunais que não respondeu esta questão no período de 2000 à 2003, informou a realização de evento no exercício de 2004. Circunstância que induz a inferência de que, em alguns, a não resposta possa ser considerada um dado de realidade, ou seja, não são realizados eventos conjuntos.

A existência de reuniões periódicas e sistemáticas entre os TCEs e os órgãos de controle interno nos estados pesquisados foi também uma das variáveis estudadas no sentido de analisar a dimensão organizacional da interação entre os órgãos de controle interno e os TCEs. Chama atenção para o fato de que dos apenas 12 Tribunais, dos 22 estudados, acusaram a realização de reuniões com os órgãos do controle interno. Destes, dois Tribunais acusaram regularidade na realização destas reuniões e um informou que estas apenas ocorrem para um fim específico: análise das contas de governo. Os outros nove Tribunais que disseram realizar reuniões informaram não haver uma regularidade determinada (Tabela 11)

Tabela 11 - Periodicidade das reuniões entre os tribunais de contas e os órgãos de controle interno

Periodicidade	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Anual	2	16,7
Somente para análise das contas de governo	1	8,3
Sem periodicidade específica	9	75,0
TOTAL	12	100,0

Fonte: Questionários.

A análise do conjunto dos achados obtidos nesta dimensão organizacional sinalizam para a confirmação de que a interação entre os órgãos de controle interno e os TCEs, quando produzem resultados estes são mais observados na dimensão organizacional por revelar aspectos que produzem mudanças relacionadas com o *modus operandi* dos Tribunais, e conseguem minimizar a forma burocratizada de sua atuação, conforme pode ser observado também na discussão do item seguinte deste capítulo relativa à dimensão técnica. A dinâmica que se estabelece nas relações entre os órgãos de controle interno e os TCEs parecem indicar ações que impactam mais positivamente sobre as atividades dos Tribunais.

4.3 O COMPARTILHAMENTO DAS AÇÕES DE CONTROLE PARA REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS: CONSTRUINDO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZAÇÃO NA ANÁLISE DAS CONTAS PÚBLICAS: a dimensão técnica

Para a análise da dimensão técnica foi observado as variáveis *existência de comunicação eletrônica entre os órgãos de controle, a utilização da base de dados de sistemas corporativos e os meios de recepção das contas pelos Tribunais de Contas*, por considerar que estes procedimentos podem favorecer a racionalização das atividades dos TCEs.

De forma semelhante ao observado na dimensão normativa, a interação resultante deste compartilhamento de ações e procedimentos entre os TCEs e o controle interno, está inserida no contexto do apoio do controle interno aos tribunais de contas em uma perspectiva ampla, não se restringindo às ações entre os órgãos de controle interno do Poder Executivo estadual e os TCEs.

Neste sentido, a seguinte definição da INTOSAI sobre controle interno revela esta distinção: “Conjunto de sistemas de controles financeiros e outros — que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna — [...] para produzir informação financeira e gerencial oportuna e confiável (INTOSAI, 2005, p. 86)”.

Nesta dimensão busca-se analisar a utilização dos sistemas corporativos pelos TCEs para fins de consulta mediante acesso remoto para consulta *on line*, realizados pelos usuários e o recebimento de bases de dados corporativas para utilização em seus próprios computadores, como também verificar a forma como as contas dos gestores da Administração Direta do Poder Executivo estadual são apresentadas aos TCEs, ou seja, se por meio eletrônico ou físico (papel).

Segundo o Centro de Estudos e Processamentos de Tecnologia para Auditoria – CEDASC (2007), os sistemas corporativos são estabelecidos formalmente no âmbito da administração pública e são corporativos por manterem e disponibilizarem informações de interesse entre diversos órgãos, tais como planejamento, orçamento e finanças. Ainda segundo o CEDASC (2007), o recebimento de bases de dados corporativas combinado com procedimentos de verificação automatizada *on line*, possibilita, dentre outros, a seleção prévia das informações de maior interesse para realização de auditorias, evita a necessidade de tráfego na rede do governo a cada análise a ser realizada, pois, os dados são armazenados

localmente, bem como possibilita o cruzamento de informações com outras bases de dados do Estado.

Nestes termos, pode-se afirmar que o recebimento de bases de dados corporativas representa um avanço comparativamente à consulta *on line* aos sistemas corporativos para fins auditoriais.

Destaca-se dois achados importantes em relação as variáveis da pesquisa nesta dimensão técnica quanto ao modo de utilização dos sistemas corporativos. No que diz respeito ao acesso remoto para consulta *on line*, 21 dos 22 TCEs responderam positivamente à questão e um informou não acessar qualquer sistema. Já no que diz respeito ao recebimento de bases de dados corporativas para utilização em seus próprios computadores, 16 TCEs indicaram a adoção deste procedimento, quatro disseram não existir e dois não responderam à questão.

Buscando identificar, no levantamento realizado junto aos TCEs, sobre os tipos de sistemas corporativos existentes e o modo de utilização pelos TCEs, constatou-se a existência de 74 sistemas corporativos distribuídos entre várias áreas. O total desses sistemas por área bem como o modo de sua utilização pelos TCEs estão apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 – Modo de utilização dos Sistemas corporativos da Administração Direta do Poder Executivo estadual pelos TCEs

Sistemas corporativos	Tribunais de Contas					
	Consulta on line			Recebimento de bases de dados corporativas		
	Total de Sistemas	Nº. de Consulta	%	Total de Sistemas	Nº. de Recebimento	%
Planejamento	14	10	71,43%	14	08	57,14%
Orçamento e Finanças	21	20	95,24%	21	14	66,67%
Patrimonial	09	04	44,44%	09	02	22,22%
Licitações	11	05	45,45%	11	07	63,64%
Recursos Humanos	15	08	53,33%	15	06	40,00%
Outros	04 ¹¹	04	100,00%	04	03	75,00%
TOTAL	74	51	68,92%	74	40	54,05%

Fonte: Questionários.

¹¹ Convênios, Contratos e Convênios, Sistema de Compras eletrônico e Cadastro de Fornecedores e de Contabilidade.

Da leitura dos dados da Tabela 12, constata-se a prevalência da consulta *on line* (68,92%) sobre a prática de recebimento de bases de dados corporativas (54,05%), o que revela como vem ocorrendo o compartilhamento dos referidos sistemas com os TCEs.

Ao investigar as áreas mais consultadas por via *on line* pelos TCEs a estes sistemas, verifica-se a prevalência da consulta aos sistemas de Orçamento e Finanças (95,24%), Planejamento (71,43%) e Recursos Humanos (53,33%), comparativamente às frequências pertinentes à prática de recebimento de bases de dados corporativas dos mesmos sistemas, respectivamente, 66,67%, 57,14% e 40,00% (Tabela 12). Este achado reforça a prevalência das auditorias de conformidade, já analisada anteriormente, que mais utiliza de dados orçamentários e financeiros, ao contrário das auditorias operacionais que trabalham com sistemas de planejamento. Este achado aliado aos resultados apresentados quanto ao uso dos sistemas classificados como Outros reafirma o uso dessas informações para auditorias de conformidade.

Tais resultados sinalizam a existência de interação entre os órgãos de controle interno e os TCEs na maioria dos estados pesquisados, mediante a disponibilização de sistemas corporativos seja para consulta *on line* (21 TCEs), seja pelo acesso a base de dados corporativas (16 TCEs), que se constituem em instrumentos de controle e de planejamento das atividades de auditoria pelos Tribunais de Contas Estaduais.

Conforme mencionado anteriormente, este tópico também abrange a verificação da existência de obrigatoriedade no tocante à apresentação das contas dos gestores da Administração Pública do Poder Executivo estadual por meio eletrônico.

Nesse sentido, o CEDASC (2007) aponta as seguintes vantagens, dentre outras, quanto ao envio das contas por meio eletrônico: redução da quantidade de papéis no processo físico através do envio de documentos digitais; maior disponibilidade para os recursos humanos, dada a eliminação da demanda para recebimento, conferência e autuação de processos físicos de prestações de contas; e possibilidade de disponibilidade de consulta aos documentos de um processo sem a necessidade de tramitação do mesmo.

Entretanto, estas vantagens ainda não foram incorporadas de forma plena pela maioria dos TCEs nos Estados brasileiros, ao constatar que em 72,73% deles não existe a obrigatoriedade para apresentação das contas em meio eletrônico. Tais contas, em sua maioria, são apresentadas em meio físico (papel), conforme demonstrado na Tabela 13.

Tabela 13 – Existência de obrigatoriedade para apresentação das contas da Administração Direta do Poder Executivo estadual por meio eletrônico

Existência de obrigatoriedade	Tribunais de Contas	
	Nº	%
Sim (meio eletrônico)	5	22,72%
Não (meio físico)	16	72,73%
Não Resposta	1	4,55%
TOTAL	22	100,00%

Fonte: Questionários.

Em termos de utilização de sistemas informatizados como instrumentos de racionalização, a situação parece revelar um paradoxo: a maioria dos TCEs dos estados pesquisados admite a utilização dos sistemas corporativos do Poder Executivo estadual como instrumentos de controle e de racionalização de suas atividades, porém os gestores deste mesmo poder são obrigados, em sua maioria, a apresentarem suas contas em meio físico (papel), o que parece significar um distanciamento das normas procedimentais dos TCEs comparativamente à evolução da tecnologia da informação.

Este achado reforça o caráter formal da atuação burocratizada dos TCEs e, pode ser explicada, em parte, em face da inexistência de legislação acerca da informatização do processo judicial. Um passo nesse sentido encontra-se na recente Lei n.º 11.419, de 19.12.2006, que dispõe sobre a informatização do processo judicial, cujos dispositivos poderão ser utilizados pelos TCEs, desde que autorizados pelas suas normas procedimentais. Ainda que a edição da Lei possa ter limites, na medida em que não obriga os TCEs a fazerem uso deste meio de recepção das contas, abre a possibilidade de um uso mais recorrente, pela normatização dos processos dessa natureza. Chama atenção, entretanto, o fato de que pelo menos cinco tribunais de contas já estarem adotando este procedimento mesmo anterior à publicação da referida Lei.

Estes resultados relativos aos aspectos de natureza técnica e organizacional apontam para a confirmação do pressuposto desta pesquisa de que a interação entre o controle interno da administração direta do Poder Executivo estadual e os Tribunais de Contas no âmbito estadual no Brasil, cresce à medida que ações desta natureza são implementadas. Isto porque, tais ações, conforme se verificou nos achados obtidos através do levantamento realizados junto aos Tribunais de Contas dos estados brasileiros, são aquelas que tendem a

produzir mudanças relacionadas ao *modus operandi* dos Tribunais, minimizando de uma certa forma, o modo burocratizado de sua atuação. Neste estudo este modo de atuação é entendido como aquele mais próximo de uma atuação focada na observação de normas e na regularidade dos atos da administração e baixa ênfase nos resultados, pois nem sempre burocratizado quer dizer cartorial, ou seja, registro, papel etc.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação de um novo modelo de interação entre os controles interno e externo, exigido desde a Constituição de 1988, vem requerendo uma compreensão sistêmica e articulada do funcionamento desses controles.

No entanto, mesmo quase após duas décadas da promulgação da Constituição Federal e das Constituições subnacionais terem consagrado este modelo, ainda não foram estabelecidos mecanismos institucionais com vistas a garantir a efetiva interação entre os referidos controles.

A análise sobre a interação entre controle interno da administração direta do Poder Executivo e os Tribunais de Contas no âmbito estadual no Brasil realizada por esta pesquisa, ao buscar verificar se esta interação produziu resultados no âmbito normativo, organizacional e técnico para os TCEs, no período de 2000 a 2004, trouxe à tona algumas constatações.

No plano normativo, verificou-se que as Constituições Estaduais das 26 unidades federativas integrantes do universo desta pesquisa contemplam em seus dispositivos legais, normas relativas ao funcionamento dos Tribunais de Contas, disciplinados através de leis complementares e ordinárias, regimentos internos e demais normas regulamentadoras. As Constituições Estaduais também estabelecem as mesmas competências previstas no art. 74 da Constituição Federal, que trata da obrigatoriedade da instituição e manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e respectivas finalidades. Isto significa que, do ponto de vista formal/legal houve alterações substanciais na conformação destes órgãos de controle.

Ainda do ponto de vista normativo, observou-se que foram criados órgãos de controle interno no âmbito do Poder Executivo estadual dos 26 estados analisados neste estudo. Os resultados também indicaram que na maioria dos Estados brasileiros, prevalece, para os órgãos de controle interno, a denominação *de controladoria geral do estado*, seguida de *auditoria geral do estado*. Esta denominação de alguma forma, revela a natureza da estrutura funcional dos órgãos de controle interno do Poder Executivo Estadual das 26 unidades federativas. Além disso, a forma como estes órgãos estão estruturados e denominados impactam nas relações que se estabelecem com os TCEs. Exemplo disso foi o que se verificou no Estado do Ceará em que o órgão de controle interno está configurado como uma Secretaria de Estado, vinculada diretamente ao chefe do Poder Executivo estadual, sendo o único caso em que o Tribunal de Contas realiza programação compartilhada com o órgão de controle interno.

Quanto à institucionalização de normas relativas à obrigatoriedade de os órgãos de controle interno apresentar certificação ou instrumento similar nas contas dos órgãos da administração direta, os achados desta pesquisa revelam que 19 tribunais de contas (73,08%) exigem a apresentação de elementos dessa natureza pelos órgãos de controle interno nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual. Este achado parece apontar para o fato de que a maioria dos Tribunais utiliza como referência informações prestadas pelos órgãos de controle interno para o exame das contas dos gestores da administração direta do Poder Executivo estadual. Os achados relativos à percepção positiva da maioria dos TCEs sobre os benefícios da certificação de contas, **também** abordados na dimensão organizacional, de certa forma revelaram uma aparente correlação entre a utilização dessas informações e uma atuação tempestiva por parte dos TCEs.

Estes resultados observados na dimensão normativa ressaltam o cumprimento de exigências normativas e legais, as quais, embora sejam necessárias e até estruturantes, não garantem por si só, a existência da interação entre os órgãos de controle interno e os TCEs. Nesta linha de entendimento, este estudo constatou que a estruturação formal dos órgãos de controle interno não é suficiente para garantir o seu efetivo funcionamento. Isto porque, não é possível, por exemplo, um adequado funcionamento das atividades pelos órgãos de controle interno se estes não contarem com quadro específico de pessoal. No entanto, esta inexistência foi verificada em parte substancial desses órgãos.

Nesta perspectiva, a verificação de ações e procedimentos de natureza organizacional e técnica da interação entre o controle interno e externo foram essenciais nesta

pesquisa, por entender que eles reforçam, com maior consistência, resultados relativos à materialidade desta interação.

Do ponto de vista organizacional, chamou a atenção o fato de existirem órgãos de controle interno distribuídos dentro da estrutura organizacional do poder executivo estadual em graus diferenciados do ponto de vista hierárquico, sem subordinação/vinculação, direta, ou indireta, com o Chefe do Poder Executivo estadual. De forma inversa, outros órgãos de controle interno estavam vinculados ao governador, a exemplo do já mencionado Estado do Ceará, em que o órgão de controle interno do Poder Executivo estadual está configurado como uma Secretaria de Estado, vinculada diretamente ao chefe do Poder Executivo estadual.

Tal distribuição reflete uma visão estratégica do papel dos órgãos de controle interno, tanto na organização e gestão do aparelho do Estado, quanto na sua relação com os TCEs. Isto porque o posicionamento hierárquico destes órgãos também reflete a prioridade que é dada a esta relação e o que ela significa no conjunto das relações que se estabelecem entre o sistema de poder formal e a sociedade em um dado contexto político, histórico e social.

Os resultados obtidos no levantamento realizado, na tentativa de verificar a existência de alguma correlação entre a existência de carreira específica na área de auditoria e a estrutura funcional dos órgãos de controle interno, apontam para a prevalência desses cargos nos órgãos configurados como controladorias, seguida das auditorias gerais do estado. Este achado sinaliza, em princípio, que a configuração dos órgãos de controle interno como controladoria geral do Estado, tendência mais observada, parece apontar também para um nível mais avançado de institucionalização deste tipo de órgão.

Outra variável importante para verificação do modo de operar dos Tribunais de Contas Estaduais, foi a realização de auditorias operacionais ou de desempenho. O estudo constatou que tais auditorias, nos órgãos da administração direta do Poder Executivo estadual, não são realizadas pela maioria dos TCEs. Este achado revela portanto uma situação ainda bem preliminar de desenvolvimento deste tipo de auditoria pelos Tribunais de Contas dos Estados no Brasil, ainda que tenha sido bastante reforçada nestes últimos anos, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), como modelo a ser seguido.

Contudo, apesar desse quadro, é possível identificar, com base no período analisado por esta pesquisa, uma tendência de crescimento na realização das várias modalidades de auditoria abordadas neste estudo, embora com predominância das auditorias

de conformidade, considerada mais tradicional. Os achados também autorizam a concluir que, apesar do esforço empreendido pelo TCU e outros órgãos internacionais, não há fortes evidências de que a auditoria operacional, cujo objetivo está mais centrado nos resultados, possa vir a ser adotada de forma predominante em curto ou médio prazo, pelos TCEs, na medida em que o controle da administração pública ainda é muito centrado nos processos.

Conforme já mencionado nesta conclusão, a correlação entre a existência de certificação e a realização de auditorias de conformidade foi confirmada pelos achados desta pesquisa. Isto porque, em muitos Tribunais que realizam algum tipo de auditoria, existe a obrigatoriedade quanto à apresentação de certificado de auditoria ou instrumento similar nas contas da administração direta do Poder Executivo estadual, apontando para uma ação tempestiva por parte dos Tribunais, benefício indicado pela maioria dos TCEs, onde existe tal obrigatoriedade. Esta correlação e os benefícios resultantes destes procedimentos se fizeram sentir na percepção dos TCEs, os quais sugerem que a certificação de contas pode resultar em apoio dos órgãos de controle interno aos Tribunais de Contas Estaduais, confirmando o pressuposto deste estudo, que sustenta a idéia de que aspectos organizacionais são aqueles que, junto com os aspectos técnicos, fomentam mais a interação entre esses controles.

No que diz respeito à existência de planejamento compartilhado, variável organizacional considerada estratégica para materialização de práticas e ações conjuntas que possam viabilizar uma interação e o apoio dos órgãos de controle interno aos TCEs, a pesquisa constatou que a grande maioria dos Tribunais admitiram não realizar tal tipo de planejamento. Com este resultado é possível inferir que há possibilidade de os Tribunais, de fato, não estarem realizando e de não serem receptivos a este tipo de planejamento, o que pode comprometer a construção e o desenvolvimento da interação pretendida. Chama atenção que no único Estado, Ceará, em que este procedimento foi adotado há dois anos, o órgão de controle interno foi estruturado como Secretaria de Estado. Esta constatação parece indicar que o *status* organizacional do órgão responsável pelo controle interno ou auditoria interna é uma variável que pode influenciar no apoio aos TCEs.

Do mesmo modo foi constatado uma baixa frequência de realização de eventos conjuntos, embora comparativamente com o planejamento compartilhado constata-se uma tendência de crescimento do número de Tribunais que passaram a realizar eventos conjuntos com os órgãos de controle interno.

No que diz respeito à dimensão técnica, destacam-se dois achados importantes em relação às variáveis desta pesquisa, e que dizem respeito ao modo de utilização dos sistemas

corporativos. Há uma clara tendência ao acesso remoto para consulta *on line*, por parte do TCEs, ao recebimento de bases de dados corporativas para utilização em seus próprios computadores. Esta situação revela que existe compartilhamento dos referidos sistemas com a maioria dos TCEs.

Outro dado importante dentro desta dimensão é a prevalência da consulta aos sistemas de Orçamento e Finanças, de Planejamento e de Recursos Humanos analisado no capítulo 4. Este achado reforça a predominância de auditorias de conformidade, por serem aquelas que mais utilizam dados orçamentários e financeiros, e não auditorias operacionais, na medida em que estas usam mais dados dos sistemas de planejamento para análise de cumprimentos de metas e avaliação de resultados.

No tocante ao meio de recepção das contas, a constatação de que na maioria dos TCEs não existe a obrigatoriedade para apresentação das contas em meio eletrônico, leva a concluir que tais contas, em sua maioria, são apresentadas em meio físico (papel). Esta situação revela que há ainda um percurso a ser feito no sentido de uma racionalização dos meios de trabalho pelo controle externo, através da utilização de sistemas informatizados. A situação encontrada mostra que, embora a totalidade dos TCEs dos estados pesquisados admita a utilização dos sistemas corporativos do Poder Executivo estadual como instrumentos de controle e de racionalização de suas atividades, os gestores deste mesmo poder são obrigados, em sua maioria, a apresentar suas contas em meio físico (papel), o que parece significar, no mínimo, um distanciamento das normas procedimentais dos TCEs comparativamente à evolução da tecnologia da informação. Ou, no limite, é possível afirmar que o viés normativo e burocrático, que cultua o papel, ainda está fortemente presente na administração pública, mesmo com o advento de novas tecnologias da informação.

Em síntese, pode-se afirmar que a combinação dos resultados obtidos, relativos às dimensões normativa, técnica e organizacional, aponta para a confirmação do pressuposto orientador desta pesquisa, de que a interação entre o controle interno da administração direta do Poder Executivo estadual e os Tribunais de Contas no âmbito estadual no Brasil, tende a crescer à medida que ações de natureza mais técnica e organizacional são implementadas. Isto porque tais ações, conforme se verificou nos achados da pesquisa realizada junto aos Tribunais de Contas dos estados brasileiros, são aquelas que têm o potencial de produzir mudanças relacionadas ao *modus operandi* dos tribunais, e de minimizar, ainda que a mais longo prazo, o modo normativo e burocratizado de sua atuação.

Ressalta-se que, a partir do conjunto dos resultados obtidos nesta pesquisa, é possível identificar as seguintes contribuições: o diagnóstico das possíveis ações que caracterizam o que vem sendo apregoado como interação entre os controles na administração pública bem como a análise da situação desta possível interação entre os órgãos de controle interno da Administração Direta do Poder Executivo e os TCEs nos 26 estados brasileiros

Finalmente, como sugestões para o aprimoramento da interação entre os órgãos de controle interno e os TCEs, a partir dos achados desta pesquisa, indicam-se: a utilização de espaços fomentadores de interação, a exemplo do Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno, já mencionado neste estudo, para a realização de eventos conjuntos; e que novos estudos sejam realizados, no sentido de que haja um aprofundamento dessa temática com vistas ao aperfeiçoamento do controle na administração pública do estado Brasileiro, principalmente sobre a dimensão político-institucional, objetivando analisar fatores políticos presentes na relação entre estes controles e que são seus condicionantes.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Reforma do Estado no Federalismo brasileiro: a situação das administrações públicas estaduais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 39, n. 2, p. 401-420, mar./abr. 2005.

ACRE. Constituição. Constituição do Estado do Acre. Disponível em: www.presidencia.gov.br

ALAGOAS. Constituição. Constituição do Estado de Alagoas. Disponível em: www.presidencia.gov.br

ALBUQUERQUE, Frederico Tenório de Freitas de. **A auditoria operacional e seus desafios**: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. Dissertação (mestrado profissional) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

AMAPÁ. Constituição. Constituição do Estado do Amapá. Disponível em: www.presidencia.gov.br

AMAPÁ. Lei Complementar nº 10, de 20 de setembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Amapá. Disponível em: www.tce.ap.gov.br

AMAZONAS. Constituição. Constituição do Estado do Amazonas. Disponível em: www.presidencia.gov.br

AMAZONAS. Lei Orgânica nº 2.423, de 10 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do estado do Amazonas. Disponível em: www.tce.am.gov.br

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro: a Lei nº 4.320** – comentada ao alcance de todos. 3. ed., 2ª tiragem. Belo Horizonte: Fórum 2005.

ALMEIDA PAULA, Maria Goreth Miranda. **Auditoria interna**: embasamento conceitual e tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 7. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1989.

BAHIA. Tribunal de Contas. Comitê de Auditoria. **Racionalização de rotinas e métodos de exame de contas**. Salvador, 2004.

BAHIA. Constituição. (1989). **Constituição do Estado da Bahia**. Salvador: Assembléia Legislativa da Bahia, 2001.

BAHIA. Lei Complementar n.º 005, de 04 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Diário Oficial do Estado da Bahia, Poder Executivo, Salvador, BA, 05 dez.1991. Texto consolidado com alteração dada pela Lei Complementar n.º 12, de 29 de setembro de 1997. Disponível em: www.tce.ba.gov.br

BAHIA. Tribunal de Contas. Resolução n.º 63, de 16 de outubro de 2003. Dispõe sobre normas para composição das prestações de contas consolidadas. Disponível em: www.tce.ba.gov.br

BARRETO. Pedro Humberto Teixeira. **O sistema tribunais de contas e instituições equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da união européia.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 486 p.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil.** 2 ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Lei nº 8.433, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Disponível em: < www.presidencia.gov.br >

BRASIL. Lei Complementar n.º 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: www.presidencia.gov.br

BRASIL. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. **Plano diretor da reforma do aparelho do estado.** Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade.** São Paulo: Paz e Terra, 1995. p. 53-117.

CAMPELO, Valmir. Controle Social da Gestão Pública. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará:** Edição Comemorativa do Cinquentenário, Fortaleza, n. 16, p. 119-123, 2004.

CAMPELO, Valmir. **Síntese do relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 2005: Contas do governo – 2005. Brasília, DF: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo, Secretaria de Macroavaliação, 2006.

CAMPOS. Anna Maria. Accountability: como poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CASTRO. Flávio Régis Xavier de Moura e. O novo tribunal de contas: visão sistêmica das leis orgânicas dos tribunais de contas dos estados e municípios do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.** Belo Horizonte, v. 46, n. 1, p. 157-165, jan./mar. 2003.

CEARÁ. Constituição. Constituição do Estado do Ceará. Disponível em: www.presidencia.gov.br

CEARÁ. Lei nº 12.509, de 06 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Disponível em: www.tce.ce.gov.br

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. São Paulo: MacGraw-Hill do Brasil Ltda, 1973.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

CUNHA, Sheila Santos. **O Controle social e seus instrumentos**. Disponível em: <<http://www.adm.ufba.br/capitalsocial>> Acesso em: 20 set. 2004.

COSTA, Delanise.; RUTHER, Soraia. A auditoria interna e auditoria de gestão: compatibilização de objetivos para o aprimoramento da gestão. **Revista de Gestão Pública e Controle**. Salvador, v.1, n. 2, p. 149-175, ago. 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 623.

DOMINGUES, Carlos Vasconcelos. **O controle externo e os novos modelos de gestão de serviços públicos: as organizações sociais**. Salvador: TCE/BA, 2000.

ESTADO. In: **Enciclopédia SARAIVA do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 437.

ESPÍRITO SANTO. Constituição. Constituição do Estado do Espírito Santo. Disponível em: www.presidencia.gov.br

ESPÍRITO SANTO. Lei Complementar nº 32, de 14 de janeiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do estado do Espírito Santo. Disponível em: www.tce.es.gov.br

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. Tradução de Irene de Bojano e Mário de Souza. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FERNANDES. Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

FIGUEIREDO. Argelina Cheibub. Instituições e política no controle do executivo. **DADOS – Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 689-727, 2001.

FONSECA, Fancisco; ANTUNES, Fernando; SANCHES, Oscar. Os Controles Internos. In: SPECK, Bruno Wilhelm. (Org.). **Caminhos da transparência: análise dos componentes de um sistema nacional de integridade**. São Paulo: Editora da Unicamp, 2002. 516 p.

FÓRUM NACIONAL DOS ÓRGÃOS DO CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL (FNCI). **Organização dos controles internos dos estados brasileiros e do Distrito Federal**. Relatório Digital. 2006. 60 p. Disponível em: www.fneci.com.br

FÓRUM NACIONAL DOS ÓRGÃOS DO CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL (FNCF). **Perfil dos recursos humanos dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal**. 2006. 37 p. Disponível em: www.fncci.com.br

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

GIANNINI, Massimo Severo. **Derecho Administrativo**. Milão Giuffrè Editore, 1991.

GOIÁS. Constituição. Constituição do Estado de Goiás. Disponível em: www.presidencia.gov.br

GOIÁS. Lei nº 12.785, de 21 de dezembro de 1995. Aprova a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Disponível em: www.tce.go.gov.br

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **Guía para las normas de control interno del sector público**. Viena. 2004. 85 p. Disponível em http://www.intosai.org/es/portal/documents/intosai/audit_related/documentsgoal1/. Acesso em 09 jun. 2006.

_____. **Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI**. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 89 p.

_____. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 96 p.

LACOMBE, Francisco José Masset. **Dicionário de Administração**. São Paulo: Saraiva, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

LOIOLA, Elizabeth *et al.* Dimensões básicas de análise das organizações. In: ZANELLI, José Carlos; BORGES-ANDRADE, Jairo Eduardo; BASTOS, Antonio Virgílio Bittencourt. **Psicologia, organizações e trabalho no Brasil**. Porto Alegre: Artmed, 2004. p. 91-141.

LUBISCO, Nídia M. L.; VIEIRA, Sônia Chagas. **Manual de estilo acadêmico**: monografias, dissertações e teses. 2. ed. – Salvador : EDUFBA, 2003.

MARANHÃO. Constituição. Constituição do Estado do Maranhão. Disponível em: www.presidencia.gov.br

MARANHÃO. Lei nº 88.258, de 06 de junho de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do estado do Maranhão. Disponível em: www.tce.ma.gov.br

MARTINS, Carlos Estevam. Governabilidade e Controles. **Revista de administração Pública**, Rio de Janeiro, v 23, n.1, p.5-20, jan. 1989.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATO GROSSO. Constituição. Constituição do Estado do Mato Grosso. Disponível em: www.presidencia.gov.br

MATO GROSSO. Lei Complementar nº 269, de 22 de janeiro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. Disponível: www.tce.mt.gov.br

MATO GROSSO DO SUL. Constituição. Constituição do Estado do Mato Grosso do Sul. Disponível em: www.presidencia.gov.br

MATO GROSSO DO SUL. Lei Complementar nº 117, de 22 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul. Disponível em: www.tce.ms.gov.br

MINAS GERAIS. Constituição. Constituição do Estado de Minas Gerais. Disponível em: www.presidencia.gov.br

MINAS GERAIS. Lei Complementar nº 33, de 28 de junho de 1994. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Disponível em: www.tce.mg.gov.br

]

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. Tradução Ciro Bernardes. São Paulo: Atlas, 1995.

MINTZBERG, Henry, AHLSTRAND, Bruce, LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MOTTA, Fernando C. Prestes. **Teoria das organizações: evolução e crítica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. Parte 1: Evolução da teoria sobre as organizações.

NUNES, Edson. **A gramática política do Brasil: clientelismo e insulamento burocrático**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., Brasília, DF, ENAP, 1997.

O'DONELL, Guilherme. Democracia delegativa?. In: **Novos Estudos**. n. 31. São Paulo: Cebrap, 1991.

OLIVEIRA, Mário Sérgio Afonso. **Vantagens da prestação de contas consolidada**. Mensagem recebida por <ivonete@tce.ba.gov.br> em: 07 mar.2007.

OLIVEIRA, Telma Almeida de. **O controle da eficácia da Administração Pública no Brasil**. 1994. 162 f. Dissertação (Mestrado) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia. Salvador: TCE/BA, 1995.

PAULA, Ana Paula Paes de. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **Revista de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, p. 36-49, jan./mar 2005.

PARÁ. Constituição. Constituição do Estado do Pará. Disponível em: www.presidencia.gov.br

PARÁ. Lei Complementar nº 12, de 09 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará. Disponível em: www.tce.pa.gov.br

PARAÍBA. Constituição. Constituição do Estado de Paraíba. Disponível em: www.presidencia.gov.br

PARAÍBA. Lei Complementar nº 18, de 13 de julho de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Disponível em: www.tce.pb.gov.br

PARANÁ. Constituição. Constituição do Estado do Paraná. Disponível em: www.presidencia.gov.br

PARANÁ. Lei Complementar nº 113, de 15 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Disponível em: www.tce.pr.gov.br

PAZ, Maria das Graças Torres da Paz; MARTINS, Maria do Carmo Fernandes. NEIVA, Elaine Rabelo. O poder nas organizações. In: ZANELLI, José Carlos; BORGES-ANDRADE, Jairo Eduardo; BASTOS, Antonio Virgílio Bittencourt. **Psicologia, organizações e trabalho no brasil**. Porto Alegre: Artmed, 2004.

PEREIRA, L. C. Bresser. Da Administração Pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**. Brasília. ano 47, v.120, n. 1, jan./abr. 1996.

PERNAMBUCO. Constituição. Constituição do Estado de Pernambuco. Disponível em: www.presidencia.gov.br

PERNAMBUCO. Lei Complementar nº 12.600, de 14 de junho de 2004. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco. Disponível em: www.tce.pe.gov.br

PIAUI. Constituição. Constituição do Estado do Piauí. Disponível em: www.presidencia.gov.br

PIAUI. Lei nº 4.721, de 27 de julho de 1994. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Disponível em: www.tce.pi.gov.br

QUIUY, Raymond.; CAMPENHOUDT, Luc Van. **Manual de investigação em ciências sociais**. Tradução de João Minhoto Marques.; Maria Amália Mendes e Maria Carvalho. Lisboa: Gradiva, 1998. Tradução de; Manuel de recherche em sciences sociales.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997. 31 p.

RIO DE JANEIRO. Constituição. Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: www.presidencia.gov.br

RIO DE JANEIRO. Lei Complementar nº 63,. De 01 de agosto de 1990. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível em: www.tce.rj.gov.br

RIO GRANDE DO NORTE. Constituição. Constituição do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: www.presidencia.gov.br

RIO GRANDE DO NORTE. Lei Complementar nº 121, de 01 de fevereiro de 1994. Dispõe sobre a Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: www.tce.rn.gov.br

RIO GRANDE DO SUL. Constituição. Constituição do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: www.presidencia.gov.br

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 11.424, de 06 de janeiro de 2000. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: www.tce.rs.gov.br

ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001.

RONDÔNIA. Constituição. Constituição. Constituição do Estado de Rondônia. Disponível em: www.presidencia.gov.br

RONDÔNIA. Lei nº 154/ 1996. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Rondônia. Disponível em: www.tce.ro.gov.br

RORAIMA. Constituição. Constituição do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: www.presidencia.gov.br

RORAIMA. Lei Complementar nº 06, de 06 de junho de 1994. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Roraima. Disponível em: www.tce.rr.gov.br

SÁ, Antonio Lopes de. AS, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTA CATARINA. Constituição. Constituição do Estado de Santa Catarina. Disponível em: www.presidencia.gov.br

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Estado de Santa Catarina. Disponível em: www.tce.sc.gov.br

SÃO PAULO. Constituição. Constituição do Estado de São Paulo. Disponível em: www.presidencia.gov.br

SÃO PAULO. Lei nº 709 de 14 de janeiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do estado de São Paulo. Disponível em: www.tce.sp.gov.br

SERGIPE. Constituição. Constituição do Estado de Sergipe. Disponível em: www.presidencia.gov.br

SERGIPE. Lei Complementar nº 04, de 12 de novembro de 1990. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Sergipe. Disponível em: < www.tce.se.gov.br

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle e reforma administrativa**. 1999. 91 f. Dissertação (Mestrado) - Disponível em: <<http://www.adm.ufba.br/>> Acesso em: 20 set. 2004.

SOUZA, Celina. A nova gestão pública. In: **A gestão pública: desafios e perspectivas**. Salvador: Fundação Luís Eduardo Magalhães (FLEM), 1991. p. 43-68.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000. 226 p.

TOCANTINS. Constituição. Constituição do Estado do Tocantins. Disponível em: www.presidencia.gov.br

TOCANTINS. Lei nº 1.284, de 17 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Disponível em: www.tce.to.gov.br

WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. Tradução de Mirene de Q.F. Szmrecsányi; Tamás J.M.K. Szmrecsányi. 2. ed. rev. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa, revisão técnica de Gabriel Cohn. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1991. 422 p. v.1.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa, revisão técnica de Gabriel Cohn. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1999. 580 p. v.2.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. Tradução de Waltensir Dutra, revisão técnica de Fernando Henrique Cardoso. 3. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1974. 530 p.

WEBER, Max. Os três tipos puros de dominação. In: Cohn, G. **Max Weber: sociologia**. São Paulo: Ática, 1979.

APÊNDICE A

Questionário remetido aos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs)

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Objetivo

Coletar informações que permitam analisar como está se efetivando o apoio do controle interno aos Tribunais de Contas no âmbito da Administração Direta do Poder Executivo Estadual, com vistas a subsidiar a elaboração de dissertação no Mestrado Profissional em Administração, como requisito para obtenção do grau de mestre em Administração, inserido no Programa de Mestrado Profissional em Administração – Universidade Federal da Bahia (UFBA).

1. INFORMAÇÕES GERAIS

1.1 Nome da Instituição:.....

Função/Cargo do responsável pelo preenchimento:

- () Diretor Geral () Coordenador Técnico () Superintendente Técnico
 () Diretor de Auditoria () Diretor de Fiscalização () Diretor de Controle Externo
 () Coordenador de Controle Externo () Outro. Especificar:.....

1.2 Jurisdição

- () Estadual () Municipal

1.3 Número de jurisdicionados:

Administração Estadual:

Administração Direta do Poder Executivo Estadual:

Administração Municipal:

2. INFORMAÇÕES SOBRE O ÓRGÃO RESPONSÁVEL PELO CONTROLE INTERNO/AUDITORIA INTERNA DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA DO PODER EXECUTIVO NA ESFERA ESTADUAL

2.1 Qual a natureza do órgão responsável pelo controle interno/auditoria interna da administração direta do Poder Executivo Estadual?

- () Secretaria
 () Controladoria
 () Outra. Especificar:.....

2.2 Indique a vinculação hierárquica do órgão responsável pelo controle interno/auditoria interna na estrutura organizacional da administração direta do Poder Executivo Estadual:

- () Governadoria
 () Secretaria da Fazenda
 () Outra. Especificar:

2.3 Quantos servidores compõem o quadro técnico do órgão responsável pelo controle interno/auditoria interna da administração direta do Poder Executivo Estadual?

Auditor Interno..... Outro. Especificar.....

3. INFORMAÇÕES SOBRE A NATUREZA DO APOIO/INTERAÇÃO DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO/AUDITORIA INTERNA DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL AO TRIBUNAL DE CONTAS

3.1 Existe a obrigatoriedade de apresentação ao Tribunal de Contas de Certificado de Auditoria, acompanhado do respectivo Relatório, ou instrumento similar emitido pelo órgão responsável pelo controle interno/auditoria interna na composição das contas das unidades orçamentárias/gestoras da administração direta do Poder Executivo Estadual?

- () Certificado de Auditoria
 () Certificado e Relatório de Auditoria
 () Instrumento similar. Especificar:.....
 () Não existe.

3.6 Informe o número de auditorias realizadas nas unidades gestoras/orçamentárias da administração direta do Poder Executivo Estadual, nos exercícios indicados e conforme a modalidade de auditoria:

EXERCÍCIO	MODALIDADE			
	CONFORMIDADE/ REGULARIDADE/ FINANCEIRA	OPERACIONAL/DESEMPENHO		
		Órgão	Programa	Sistema
2000				
2001				
2002				
2003				
2004				

4. INFORMAÇÕES SOBRE A UTILIZAÇÃO DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO CORPORATIVOS BASEADOS EM COMPUTADOR

4.1 Em quais áreas a administração direta do Poder Executivo Estadual dispõe de sistemas de informações corporativos:

- () Planejamento
 () Orçamento e Finanças
 () Patrimonial
 () Licitações
 () Recursos Humanos
 () Outras. Especificar:

4.2 Em quais dessas áreas esse Tribunal tem acesso remoto a sistema de informações corporativos para consulta *on line*?

- () Planejamento
 () Orçamento e Finanças
 () Patrimonial
 () Licitações
 () Recursos Humanos
 () Outras. Especificar:

4.3 Quais bases de dados corporativas esse Tribunal recebe regularmente como instrumento de racionalização dos trabalhos de fiscalização/auditoria em seus próprios computadores?

- Planejamento
- Orçamento e Finanças
- Patrimonial
- Licitações
- Recursos Humanos
- Outras. Especificar:
- Não existe essa prática.

4.2 Esse Tribunal dispõe de instrumentos normativos regulamentando a apresentação de contas das unidades gestoras e orçamentárias da administração direta do Poder Executivo Estadual por meio eletrônico?

- Sim
- Não