

KARINA CUSTÓDIO LIMA RODRIGUES

**CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
UM COMPARATIVO ENTRE A ESTRUTURA FEDERAL E O ESTADO DE MINAS
GERAIS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientador: Prof. Osmar Teixeira de Abreu

BELO HORIZONTE

2012

SIGLÁRIO

Audibra – Instituto de Auditores Internos do Brasil,

AUGE – Auditoria-Geral do Estado

CEE – Comissão de Estudo Especial de Gestão de Riscos

CGE – Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais

CGU – Controladoria-Geral da União

CRG – Corregedoria-Geral da União

DCAEP – Diretoria Central de Ações Estratégicas Programadas

DCCA – Diretoria Central de Coordenação de Unidades de Auditoria

DCCC – Diretoria Central de Controle de Contas

DIE – Diretoria de Informações Estratégicas

IIA – Institute of Internal Auditors

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

OGU – Ouvidoria-Geral da União

PAA – Plano Anual de Auditoria

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PMDI – Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado

PPAG – Plano Plurianual de Ação Governamental

RAV – Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo

SCA – Subcontroladoria de Correição Administrativa

SCAO – Superintendência Central de Auditoria Operacional

SCCG – Superintendência Central de Controle da Gestão

SECCRI – Secretaria de Estado de Casa Civil e de Relações Institucionais

SEGOV – Secretaria de Estado de Governo

SEPLAG – Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

SIGA – Sistema Integrado de Gerenciamento de Auditoria

SISCOR – Sistema de Correição do Poder Executivo Federal

SIT – Subcontroladoria da Informação Institucional e da Transparência

SPCI – Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

TCU – Tribunal de Contas da União

FIGURAS

Figura 01 – Modelos de administração do setor privado e do setor público – principais diferenças	19
Figura 02 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário	20
Figura 03 – Estrutura da Controladoria	29
Figura 04 – Processo de Gestão de Riscos	37
Figura 05 – Organograma simplificado CGU	38
Figura 06 – Tabela das realizações das Auditorias Anuais de Contas	43
Figura 07 – Organograma simplificado CGE	45
Figura 08 – Organograma da Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão	48
Figura 09 – Organograma da Subcontroladoria de Correição Administrativa	53
Figura 10 – Organograma da Subcontroladoria da Informação Institucional e da Transparência	55
Figura 11 – Comparativo 01	57
Figura 12 – Comparativo 02	58
Figura 13 – Comparativo 03	59

RESUMO

Este trabalho foi desenvolvido com o intuito de averiguar as atividades e práticas adotadas pela Controladoria-Geral da União e pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, portanto baseou-se no destaque das convergências e divergências de funcionamento destes órgãos com o intuito de demonstração das possíveis melhorias nos seus processos. Destacou-se a importância da atividade de Controladoria como principal ferramenta de controle do processo de gestão organizacional para permitir conhecer e controlar com eficácia e eficiência a aplicação dos recursos públicos; obtendo a otimização dos processos e o aumento da confiabilidade das informações e do próprio controle. A partir dos dados apresentados, observou-se que ambas as Controladorias atuam no contínuo desenvolvimento de suas práticas apresentando semelhanças de controle operacional, mas ambas possuem características que, em algum momento, se destacam em relação à outra, ou seja, em alguns pontos, ambas as Controladorias podem servir de modelo para que a outra melhore o seu desempenho atendendo efetivamente às necessidades da população.

Palavras chave: Controladoria, Convergências e divergências, Melhorias nos processos, Processo de gestão, Otimização.

ABSTRACT

This work was developed with the intention of investigating the activities and practices taken by the Comptrollership General's Union and the Comptrollership General of the State of Minas Gerais, therefore it was based on the convergence and divergence of operation of these parties in order to demonstrate possible improvements in their processes. It was emphasized the importance of the activity of the Comptrollership as the main tool to control the process of managing organizational knowledge and control in order to enable an effective and efficient application of public resources, getting to optimize processes and increase the reliability of the information and the control itself. From the data presented, it was observed that both Comptrollerships operate in continuous development of their practices showing similarities of operational control, but both have technical features that stand out against the other. In other words, at some points, both Comptrollerships can serve as a model for the other to improve their performance effectively meeting the needs of the population.

Key words: Comptrollership, Convergence and Divergence, Improvements in their processes, Process of managing organizations, Optimize.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	Contextualização do tema	9
1.2	Problema de pesquisa	10
1.3	Objetivos de pesquisa	11
1.3.1	Objetivo geral	11
1.3.2	Objetivos específicos	11
1.4	Justificativa	11
1.5	Objeto de estudo	12
1.6	Tipo de Pesquisa	12
1.7	Estrutura do Trabalho	13
2	REVISÃO TEÓRICA	14
2.1	O Estado	14
2.2	O Governo	15
2.3	A Administração Pública	15
2.3.1	Diferenciações entre a administração pública e a administração privada	18
2.3.2	Organização da administração pública no Brasil	19
2.4	Princípios Constitucionais na Administração Pública	20
2.4.1	Da Legalidade	21
2.4.2	Da impessoalidade	21
2.4.3	Da Moralidade	22
2.4.4	Da Publicidade	23
2.4.5	Da Eficiência	24
2.5	Outros Princípios Constitucionais explícitos	25
2.5.1	Princípio da Supremacia do Interesse Público	25
2.5.2	Princípio da Continuidade	25
2.5.3	Princípio da Indisponibilidade	26
2.5.4	Princípio da Autotutela	26
2.5.5	Princípio da Igualdade	26
2.5.6	Princípio da Motivação	27
2.5.7	Princípio da Razoabilidade	28
2.6	Controladoria	28
2.6.1	Sistema de controle interno	30
2.6.2	Auditoria	31
2.6.3	Corregedoria	34
2.6.4	Ouvidoria	34
2.6.5	A Estratégia e sua importância	34
2.6.6	A gestão Estratégica	35
2.6.7	Gestão Estratégica x Planejamento Estratégico	36
2.6.8	Gestão de riscos ISO 31000 de 2009	36
3	DESCRIÇÃO DAS FORMAS DE ATUAÇÃO DAS CONTROLADORIAS COM DESTAQUE PARA AS CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS	38
3.1	A Controladoria Geral da União	38
3.1.1	Auditoria e fiscalização	40
•	Como funciona:	40
•	A execução das ações de controle:	41

•	Áreas de atuação:.....	41
•	Da Transparência:.....	41
•	Dos critérios:.....	42
•	Auditorias anuais de contas:.....	43
3.1.2	Prevenção da Corrupção.....	43
3.1.3	Corregedoria.....	44
3.1.4	Ouvidoria.....	44
3.2	A Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais	45
3.2.1	Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão.....	47
•	Auditoria Operacional	49
•	Ações estratégicas programadas.....	49
•	Coordenação das atividades de Auditoria	50
•	Execução do PAA das Auditorias Setoriais, Seccionais e Núcleos de Auditoria Interna	51
•	Avaliação de Efetividade dos Trabalhos de Auditoria.....	51
•	Superintendência Central do Controle de gestão	52
•	Controle de contas	52
3.2.2	Correição administrativa.....	53
3.2.3	Informação Institucional e Transparência.....	54
3.3	Comparativo com os elementos chaves	56
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
	REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do tema

As políticas governamentais ineficazes, a fragilidade dos controles internos, a ausência de desenvolvimento e valorização funcional e a instabilidade e descontinuidade gerencial levam ao aumento das irregularidades na aplicação dos recursos públicos como vem sendo constantemente divulgado na mídia nacional. Esta dimensão de ocorrências sugere a necessidade de acompanhamento sistemático pelos órgãos públicos de controle.

Nesse sentido destaca-se o papel da Controladoria, a qual engloba as políticas e os procedimentos usados para direcionar as atividades de uma organização para fornecer uma garantia razoável de que os objetivos sejam cumpridos e de que as operações sejam realizadas de forma ética e responsável.

A controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações. (Catelli, 1999, p. 68).

No setor público, diz respeito aos meios pelos quais as metas são estabelecidas e realizadas assegurando a credibilidade do governo, estabelecendo prestação de contas efetivas dos serviços prestados e asseverando o comportamento adequado dos funcionários do governo, reduzindo os riscos de corrupção pública.

Assim, nesse contexto é que surgiu a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão do Poder Executivo Federal que é responsável, entre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar como o dinheiro público está sendo aplicado. A CGU avalia a execução dos orçamentos da União, fiscaliza a implementação dos programas de governo e faz auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados (<http://www.cgu.gov.br>, acesso em 19 de Novembro de 2011).

Em Minas Gerais, o controle é planejado e executado pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, que tem por finalidade assistir diretamente o Governador no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e

combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Estadual (Art. 36, Lei Delegada nº 180, de 20 de Janeiro de 2011).

Tais órgãos têm como objetivo geral exercer o controle da gestão pública com honestidade, integridade e compromisso social e para isso é de competência destes realizar as atividades de controle, auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e nos demais sistemas administrativos e operacionais, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e economicidade.

Assim, a Controladoria Governamental opera como um eficiente mecanismo de proteção aos indivíduos no que se refere à análise qualitativa e quantitativa dos gastos públicos por parte das entidades governamentais.

1.2 Problema de pesquisa

Percebe-se que os órgãos governamentais possuem estratégias e regras de monitoramento e supervisão dos gastos públicos e procedimentos de auditoria para validação deste monitoramento a serem cumpridos, alguns em curto e outros em longo prazo, almejando alcançar o controle e garantir a boa utilização do orçamento público.

Desta forma, identificou-se o seguinte problema:

As práticas de Controladoria adotadas pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais são convergentes com as práticas adotadas pela Controladoria-Geral da União no que compete à realização das atividades e tratativas das fiscalizações realizadas?

1.3 Objetivos de pesquisa

1.3.1 Objetivo geral

Concluir, por meio de pesquisas descritivo-exploratórias, sobre as convergências e divergências na atuação da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais e da Controladoria-Geral da União.

1.3.2 Objetivos específicos

- Revisar os principais conceitos aplicáveis à Controladoria na administração pública brasileira;
- Descrever as práticas adotadas pela Controlaria-Geral da União e Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais identificando os padrões comuns de estrutura, procedimentos e práticas adotadas pelas mesmas.
- Analisar a existência de convergência entre as práticas adotadas atualmente identificando se há alguma influência sistemática da Controladoria-Geral da União sobre o Estado de Minas Gerais no que tange às práticas adotadas por este Estado.

1.4 Justificativa

Acredita-se que na medida em que as práticas de controladoria dos órgãos da CGU e da CGE sejam estudadas, elas poderão apresentar semelhanças e até mesmo diferentes pontos qualitativos e quantitativos que possam contribuir para melhoria e talvez até uma reformulação das práticas já existentes em prol do seu desenvolvimento.

Para a sociedade serão apresentados os elementos necessários em uma gestão de controladoria eficaz, de modo que os órgãos governamentais tenham as melhores orientações de tomada de decisões e busquem resultados dos serviços que devem ser prestados com a finalidade de

melhoria das necessidades básicas da população como saúde, educação, saneamento básico dentre outras.

Para o meio acadêmico, além de ser mais uma fonte bibliográfica à disposição dos os alunos e professores, este trabalho poderá contribuir com a consolidação de conhecimentos sobre o tema.

Para o Estado, poderá ser fonte de sugestões objetivando a implementação de mudanças e uma nova oportunidade de curto prazo de avaliar seus controles atendendo às suas expectativas de longo prazo.

1.5 Objeto de estudo

O objeto de estudo deste trabalho tem como referência a controladoria na administração pública com ênfase no trabalho realizado pela Controladoria-Geral da União e pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais visando demonstrar as suas práticas bem como descrever suas estruturas e possíveis divergências.

1.6 Tipo de Pesquisa

Para a inicialização do estudo, torna-se necessário conhecer o ambiente a ser estudado, identificando-se as variáveis que se tornam importantes nas fundamentações das conclusões a serem obtidas.

Utilizou-se da pesquisa descritiva para conhecer estas variáveis e verificar como a Controladoria nos órgãos públicos é apresentada, de modo a desenvolver uma pesquisa sobre o seu funcionamento e o entendimento das práticas adotadas pelos órgãos públicos no estado de Minas Gerais e no âmbito da União, pois “a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinado fenômeno” (Gil, 2001, p.42).

Andrade citado por Silva (2002, p.19), afirma que a pesquisa descritiva tem o objetivo de observar, registrar, analisar, classificar e interpretar fatos, sem que ocorra a influência do

pesquisador sobre eles. Assim, procura viabilizar o entendimento, os estímulos e instigações auferidas pelos colaboradores envolvidos nas atividades cotidianas dos órgãos públicos.

Também foi utilizada a pesquisa bibliográfica, pois “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”, conforme cita Gil, 2001, p.44.

Trata-se de estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem por objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto. (MARTINS apud Silva, 2002, p.19).

A pesquisa bibliográfica foi feita através de livros de referência informativa e de leitura corrente de obras de divulgação, leis, revistas e internet, que serviram de fonte para o desenvolvimento da parte teórica deste trabalho, bem como os conceitos e métodos da auditoria.

Este trabalho em muito se decorreu de pesquisa documental. Embora se pareça com a pesquisa bibliográfica, a documental constitui-se de fontes muito mais diversificadas e dispersas. Neste trabalho utilizou-se de documentos chamados de segunda mão, que conforme Gil (2001, p.47), são os documentos que, de alguma forma, já foram analisados, tais como as leis, Constituição Federal e Estadual.

1.7 Estrutura do Trabalho

A organização do trabalho foi estruturada em cinco capítulos.

O primeiro capítulo relata os aspectos introdutórios, os objetivos gerais e específicos que devem ser apresentados justificando a importância do problema pesquisado;

O segundo capítulo é fundamentado pelo referencial teórico, contendo a revisão dos principais conceitos aplicáveis à Controladoria na administração pública brasileira.

O terceiro capítulo descreve as formas de atuação das Controladorias com destaques para as convergências e divergências existentes entre elas.

O quarto capítulo contém as considerações gerais e a opinião sobre o tema abordado.

Por fim, foram apresentados os materiais utilizados para a efetivação deste trabalho, as referências bibliográficas que deram suporte ao mesmo.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 O Estado

Entre muitas de suas definições destaca-se a definição que aqui se propõe refletir o Estado como “o conjunto dos poderes políticos de uma nação governo” e “Divisão territorial de certos países”; “Nação politicamente organizada”. (Cegalla, 1993, p. 136)

Estado é uma instituição organizada politicamente, socialmente e juridicamente, ocupando um território definido, normalmente onde a lei máxima é uma Constituição escrita, e dirigida por um governo que possui soberania reconhecida tanto interna como externamente. Um Estado soberano é sintetizado pela máxima “Um governo, um povo, um território”. O Estado é responsável pela organização e pelo controle social, pois detém, segundo Max Weber, o monopólio legítimo do uso da força (coerção, especialmente a legal). <http://pt.wikipedia.org/wiki/Estado> – acesso em 26 de abril de 2012.

O Estado como instrumento de organização política da comunidade, deve ser estudado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer essas funções. (Silva, 2002, p. 21).

No entanto Punfendorf apud Bobbio, Norberto; Bovero, Michelangelo. Op. Cit. P. 66 apud Slomski, Valmor (2003, p. 354) diz que quando um grupo de pessoas quer proceder à instituição de um Estado, antes de mais nada, estipula entre si um pacto, com o qual manifeste a vontade de se unir em associação perpétua, e o que dá sustentação inicial a essa associação é o contrato social não escrito, não formal, pois só em um segundo momento a sociedade se reunirá para escrever a Constituição que dará suporte a essa nova instituição doravante chamada de Estado ou de sociedade política que, para Salvetti Netto apud Slomski (2003, p.354), constitui-se de três elementos: os materiais, os formais e o final.

Os elementos materiais são a população, que representa, na sociedade política, o elemento humano, comum a todas as sociedades, sejam contingentes ou necessárias; e o território que é a porção limitada do globo terrestre ou a limitação espacial da soberania. Já os formais são o ordenamento jurídico que é o conjunto de normas emanadas pelo Estado. O elemento final é o bem comum onde o Estado existe para realizar o bem comum. Daí se conclui não constituir ele um fim em si mesmo, mas instrumento, meio necessário, para que os indivíduos evoluam e aperfeiçoem-se, criando, como diz Cathrein (apud Silva, 2002, p. 67) as condições

indispensáveis para que todos os seus membros nos limites do possível, atinjam, livre e espontaneamente, sua felicidade na terra.

2.2 O Governo

De acordo com Cegalla, (1993, p. 162) a definição de Governo é o ato ou efeito de governar; Administração; Domínio, controle; O poder executivo; Regime Político de um Estado; Freio, direção.

O Governo é a organização, que é a autoridade governante de uma unidade política",[1] "o poder de reger uma sociedade política"[2] e o aparato pelo qual o corpo governante funciona e exerce autoridade.[2] O governo é usualmente utilizado para designar a instância máxima de administração executiva, geralmente reconhecida como a liderança de um Estado ou uma nação.[3] Os Estados que possuem tamanhos variados podem ter vários níveis de Governo conforme a organização política daquele país, como por exemplo o Governo local, regional e nacional. (<http://pt.wikipedia.org/wiki/Estado> – acesso em 26 de abril de 2012)

O principal conceito de governo é a autoridade governante de uma unidade política, que tem o objetivo de reger uma sociedade política e exercer autoridade, ele pode ser local, regional ou nacional. (www.significados.com.br/governo, acessado em 02 de junho de 2012)

Desta forma, podemos afirmar que o Governo é a expressão política de comando, de fixação dos objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica. É importante destacar que o governo não é o mesmo que o Estado, um governo acede ao poder, exerce suas funções e retira-se, ao passo que o Estado permanece idêntico e inalterável perante sucessivos governos.

2.3 A Administração Pública

“Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.” (Kahoma; 1998, p. 31).

Pelos estudos da evolução do Estado percebe-se que antes da Segunda Guerra Mundial a figura da administração pública ainda não era percebida. O Estado ocupava-se apenas de funções básicas como suprir as necessidades básicas da população, como a defesa nacional, beneficiava-se da arrecadação e da diplomacia, entre outras.

Com o desenrolar da Segunda Guerra outros serviços são desenvolvidos além dos básicos já oferecidos como saúde, educação e transporte.

Tendo em vista o acúmulo dos serviços prestados à sociedade, a administração pública evoluiu, segundo Slomski (2003, p. 358), em três modelos:

O primeiro modelo de administração pública foi o patrimonialista. No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e seus auxiliares e servidores possuem status de nobreza real. No momento em que o capitalismo e a democracia tornam-se dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a distinguir-se do Estado. O segundo modelo foi a administração pública burocrática que surge como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Constituem princípios orientadores de seu desenvolvimento a profissionalização a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional legal. A partir do final da última década, inicia-se o terceiro modelo de gestão pública que se denomina administração pública gerencial, no qual as entidades públicas passam a existir para o atendimento das necessidades sociais, orientadas por missões...

Segundo pesquisas efetuadas, assim surgiu a reforma administrativa dos anos 90, adaptada ao novo ordenamento econômico e financeiro mundial e com a nova estrutura de sociedade suprida acima.

Daí surge o conceito de governança “tendo em vista aprofundar o conhecimento das condições que garantem um Estado eficiente” (Diniz, 1995, p. 400). Ainda segundo Diniz, “tal preocupação deslocou o foco da atenção das implicações estritamente econômicas da ação estatal para uma visão mais abrangente, envolvendo as dimensões sociais e políticas da gestão pública” (Diniz, 1995, p. 400). A capacidade governativa não seria avaliada apenas pelos resultados das políticas governamentais, e sim também pela forma pela qual o governo exerce o seu poder.

Os princípios da administração gerencial ganham forma em resposta à crise do Estado e à crise fiscal, como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos serviços que competem ao Estado.

A transparência das ações do Estado passa a integrar a agenda do governo e da sociedade. Daí surge no contexto o termo *Accountability*.

Accountability é definido como processo pelo qual as entidades do setor público, e os indivíduos dentro deles, são os responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a sua gestão dos fundos públicos e todos os seus aspectos de desempenho. Ela é alcançada por todas as partes tendo um claro entendimento das responsabilidades e com funções claramente definidas através de uma robusta estrutura. De fato, *Accountability* é a obrigação para responder pela responsabilidade conferida. (INTERNAL Auditors, The Institute of, 2006, acessado em Outubro de 2011).

Finalmente cumpre distinguir o que é Administração Pública. Assim, MEIRELLES (2007, p.61) elabora o seu conceito:

Em sentido formal, a Administração Pública, 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 do próprio Estado ou por Ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

A função administrativa do Estado é exercitada de modo centralizado ou descentralizado. Quando se fala em administração direta, deve-se compreender em primeiro lugar todas as categorias de serviços executados diretamente pelos órgãos estatais, isto é, pelo conjunto dos organismos a que se acham afetos os serviços sob a responsabilidade do Estado. Os processos de descentralização constituem meios técnicos para realizar essa tarefa, mas que por si só não altera a natureza do serviço, atingindo apenas as formas de sua execução.

Portanto, pode-se definir o Estado como ente investido de um poder que garanta condições mínimas para que a sociedade atinja seus diversos objetivos; o Governo, como a atividade política e discricionária com conduta independente; e, a Administração como atividade neutra, vinculada e de conduta hierarquizada.

Por fim, destaque-se que por estar intrinsecamente ligada ao Governo e ao Estado, a Administração é também chamada de Administração Pública. Ademais, firme-se que qualquer uma das ações da Administração Pública tem sempre como objetivo o fim ou interesse público, e que o desempenho de suas funções está atrelado à execução das políticas públicas fixadas pelo Governo, cujo processo de formulação, envolve, principalmente, direção, planejamento, organização e controle.

2.3.1 Diferenciações entre a administração pública e a administração privada

Avaliando os autores pioneiros desta ciência, não há distinção entre a administração pública e administração privada. Drucker (1999) lembra que, até a década de 30, o punhado de escritores e pensadores que se preocupavam com a administração – começando por Taylor e terminando com Barnard, logo antes da Segunda Guerra Mundial, presumia que a administração de empresas não passava de subdivisão da administração geral. Para eles, o termo “administração” se aplicava a qualquer tipo de organização não apenas às empresas. Mas existem diferenças entre os dois modelos de administração como o próprio objetivo do Estado definido pela Constituição Federal de 1988:

Um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

No artigo 3º, a Constituição Federal de 1988 determina os objetivos fundamentais do Brasil:

- construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- garantir o desenvolvimento nacional;
- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Segundo Saravia (2010, p. 5) tudo isso é distante das finalidades de uma empresa, que é, na sua definição mais corrente, uma organização de recursos materiais, financeiros, humanos e tecnológicos, destinada a produzir um bem ou prestar um serviço para, em geral, obter um ganho econômico.

Osborne e Gaebler, (1992, p. 22) sintetizam esta comparação em uma simples frase: “a missão fundamental do governo é *fazer o bem*, e a da empresa é *fazer dinheiro*”.

Ainda seguindo as citações de Saravia (2010, p. 6),

a empresa privada tem como fim imediato a realização da sua atividade principal de produção de um bem ou de prestação de um serviço, e, como finalidade mediata, auferir um lucro econômico. Uma organização pública também tem como objetivo primeiro cumprir a sua missão institucional para, através dela, obter o bem da comunidade e servir ao interesse geral. Daí que o interesse mobilizador da empresa privada seja a lucratividade e o das organizações públicas seja a efetividade.

Segue abaixo um resumo das principais diferenças entre os modelos de administração do setor privado e do setor público por Sewart e Ramson (1998).

MODELO DO SETOR PRIVADO	MODELO DO SETOR PÚBLICO
Escolha individual no mercado	Escolha coletiva na sociedade organizada
Demanda de preço	Necessidade de recursos públicos
Caráter privado da decisão empresarial	Transparência da ação pública
A equidade do mercado	A equidade nas necessidades
A busca de satisfação do mercado	A busca da justiça
Soberania do consumidor	Cidadania
Competição como instrumento do mercado	Ação coletiva como instrumento da sociedade organizada
Estímulo: possibilidade de o consumidor escolher	Condição: consumidor pode modificar os serviços públicos

Fonte: Stewart e Ramson (1988)

Figura 01- Modelos de administração do setor privado e do setor público – principais diferenças

2.3.2 Organização da administração pública no Brasil

Bastos (1996, p. 64) ao discorrer sobre o Estado, diz que, para que possa atingir suas finalidades, necessita organizar-se.

Assim, a administração pública brasileira é exercida pelos órgãos da administração direta, pelos órgãos da administração indireta e pelos órgãos da administração delegada. Seguem as definições abaixo por Slomski (2003, p.359):

- A administração direta: compreende a organização administrativa do Estado
- A administração indireta: É a atividade administrativa caracterizada como serviço público, deslocado do Estado, para outra entidade por ele criada. Integram a administração indireta as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações, e as autarquias subdividem-se em autarquias institucionais – que prestam serviços autônomos especializados – e as autarquias corporativas – representadas por órgãos fiscalizadores de profissões.
- A administração delegada: complementa a ação do Estado e subdivide-se em descentralizada por cooperação – são organizações para-administrativas de direito privado, criadas pelo Estado isoladamente ou em conjugação com particulares; e descentralizada por colaboração – é a que descentraliza a atividade do Estado para a órbita privada.

A Constituição Federal de 1988 determina em seu artigo segundo a divisão orgânica que cria os poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, como pode ser observado abaixo.

Níveis	Poderes		
	Legislativo	Executivo	Judiciário
Federal	. Senado Federal . Câmara dos Deputados . Tribunal de Contas da União	. Presidência da República . Ministérios	. Supremo Tribunal Federal . Superior Tribunal de Justiça . Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais . Tribunais e Juízes do Trabalho . Tribunais e Juízes Eleitorais . Tribunais e Juízes Militares . Ministério Público da União
Estadual	. Assembléia Legislativa . Tribunal de Contas do Estado	. Gabinete do Governador . Secretarias de Estado	. Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal . Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal
Municipal	. Câmara dos Vereadores . Tribunal de Contas do Município ou Tribunal de Contas do Estado	. Gabinete do Prefeito . Secretarias Municipais	

Fonte: Bastos (1996, p.64)

Figura 02 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

No Brasil, o poder Executivo tem como função típica administrar a coisa pública, já o Legislativo tem como função legislar e fiscalizar, para o poder Judiciário cabe julgar, aplicando a lei a um caso concreto que lhe é posto, resultado de um conflito de interesses. (www.infoescola.com/Sociologia acessado em 06 de maio de 2012).

2.4 Princípios Constitucionais na Administração Pública

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 relata que “a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade”.

Outros se extraem dos incisos e parágrafos do mesmo artigo, como o da eficiência, licitação, o da prescribibilidade dos ilícitos administrativos e o da responsabilidade das pessoas jurídicas (inc. XXI e §§ 1.º a 6.º). Todavia, há ainda outros princípios que estão no mesmo artigo só que de maneira implícita, como é o caso do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, o da finalidade, o da razoabilidade e proporcionalidade.

2.4.1 Da Legalidade

O princípio da legalidade vem definido no inciso II do art. 5.º da Constituição Federal de 1988, quando nele se faz declarar que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Este relato define que apenas a lei pode gerar novos direitos e deveres no âmbito jurídico. Portanto, na administração pública, não é possível a sua atuação fora dos termos estabelecidos pela lei, não podendo, portanto, proibir ou impor comportamentos sem que o Poder Legislativo forneça a base jurídica (decreto, portaria, resolução, instrução, etc.) para amparar a sua intenção, a lei é o seu único parâmetro. A divulgada sintetização de Meirelles explicita a atuação nos limites expressos da Lei: “Na administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

Em virtude disso Di Pietro (1998) ainda cita: “a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei”.

“Pelo princípio da legalidade, entende-se que administração pública é uma atividade que se desenvolve debaixo da lei, na forma da lei, nos limites da lei e para atingir os fins assinalados pela lei.” (TAVARNARO, 2003).

2.4.2 Da Impessoalidade

Pelo dicionário Aurélio por Cegalla, (1993, p. 173), impessoal é definido como: “Que não se refere ou não se dirige a uma pessoa em particular, mas às pessoas em geral”.

O princípio ou regra da impessoalidade da Administração Pública pode ser definido como aquele que determina que os atos realizados pela Administração Pública, ou por ela delegados, devam ser sempre imputados ao ente ou órgão em nome do qual se realiza, e ainda destinados genericamente à coletividade, sem consideração, para fins de privilegiamento ou da imposição de situações restritivas, das características pessoais daqueles a quem porventura se dirija.

Para Di Pietro (1998) o princípio da impessoalidade “Significa a Administração não poder atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento”.

Continuando neste entendimento, sustenta Mello (1998, p. 68):

No princípio da impessoalidade se traduz a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimntosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia.

Este conceito também pode trazer a ideia de ausência de inclinação, propensão ou preferências. Segundo

Prado (2001, p. 07) “O principal é o bom emprego de conceitos éticos e morais. E ao falar em ética e moral, estamos nos referindo à impessoalidade, porque a ética e a moral independem dos sujeitos a que se apontam”.

2.4.3 Da Moralidade

Advindo do conceito do que é moral, hábitos julgados válidos, quer de modo absoluto, quer para grupo ou pessoa determinada conforme Cegalla (1993, p. 216), afirma Cardozo (1999, p. 158): "Entende-se por princípio da moralidade, a nosso ver, aquele que determina que os atos da Administração Pública devam estar inteiramente conformados aos padrões éticos dominantes na sociedade para a gestão dos bens e interesses públicos, sob pena de invalidade jurídica"

O princípio da moralidade pública considera a observância de normas éticas, frutos da sociedade, para fundamentar a moralidade administrativa, ponto de partida da visão de Estado de Direito que a Constituição defende (Prado, 2001, p. 7).

A moralidade administrativa e assim também a probidade são tuteladas pela ação popular, de modo a elevar a imoralidade à causa de invalidade do ato administrativo. A improbidade é tratada ainda com mais rigor, porque entra no ordenamento constitucional como causa de suspensão dos direitos políticos do ímprobo conforme estatui o art. 37, § 4.º, "os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação

previstas em lei, sem prejuízo de outras sanções cabíveis, podendo vir a configurar a prática de crime de responsabilidade” (art. 85, V).

A moralidade integra o Direito indissociável na sua aplicação e finalidade, edificando-se em fator de legalidade. As decisões de tribunais estabelecem que o “controle jurisdicional se restringe ao exame da legalidade do ato administrativo, o que não significa somente a conformação do ato com a lei, mas também com a moral administrativa e o interesse coletivo.” (MEIRELLES, 2007)

Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa. (DI PIETRO, 1998)

2.4.4 Da Publicidade

"Entende-se princípio da publicidade, assim, aquele que exige, nas formas admitidas em Direito, e dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos, a obrigatória divulgação dos atos da Administração Pública, com o objetivo de permitir seu conhecimento e controle pelos órgãos estatais competentes e por toda a sociedade" cita Cardozo (1999, p. 159).

“O princípio da publicidade vigora para todos os setores e todos os âmbitos da atividade administrativa.” (MEDAUAR, 2005, p.149).

A publicidade, como princípio de administração pública (CF, art.37; caput), abrange toda atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes. Essa publicidade atinge, assim, os atos concluídos e em formação, os processos em andamento, os pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamento das licitações e os contratos com quaisquer interessados, bem como os comprovantes de despesas e as prestações de contas submetidas aos órgãos competentes. Tudo isto é papel ou documento público que pode ser examinados na repartição por qualquer interessado, e dele pode obter certidão ou fotocópia autenticada para os fins constitucionais. (MEIRELLES, 2007, p. 95)

O parágrafo primeiro do artigo 37 da Constituição divulga que “a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”.

2.4.5 Da Eficiência

Sendo alterado o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional número 19, que adicionou o princípio da eficiência aos demais princípios já existentes, mesmo este já estando implícito, mas agora tornando-o explícito por esta publicação. Segundo Silva (2002, p. 671)

Eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico. Não qualifica normas, qualifica atividades. Numa idéia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência, introduzido agora no art. 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra de consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação meios e resultados.

Seguindo todos os princípios e ainda acrescentando este último princípio constitucional explícito, a administração pública deverá trabalhar no sentido de fazer uso da melhor maneira possível dos recursos públicos, evitando desperdícios e garantindo uma maior rentabilidade social.

O princípio da eficiência vem suscitando entendimento errôneo no sentido de que, em nome da eficiência, a legalidade será sacrificada. Os dois princípios constitucionais da Administração devem conciliar-se, buscando esta atuar com eficiência, dentro da legalidade. (MEDAUAR, 2005, p. 149)

Neste sentido observa Cardozo (1999, p. 166):

Ser eficiente, portanto, exige primeiro da Administração Pública o aproveitamento máximo de tudo aquilo que a coletividade possui, em todos os níveis, ao longo da realização de suas atividades. Significa racionalidade e aproveitamento máximo das potencialidades existentes. Mas não só. Em seu sentido jurídico, a expressão, que consideramos correta, também deve abarcar a idéia de eficácia da prestação, ou de resultados da atividade realizada. Uma atuação estatal só será juridicamente eficiente quando seu resultado quantitativo e qualitativo for satisfatório, levando-se em conta o universo possível de atendimento das necessidades existentes e os meios disponíveis.

2.5 Outros Princípios Constitucionais explícitos

2.5.1 Princípio da Supremacia do Interesse Público

É possível entender interesse público como proteção da coletividade, prevalecendo sempre o interesse privado das pessoas, não sendo, portanto, o destinatário do ato da administração apenas uma pessoa, e sim, toda a sociedade.

Na concepção de Mello (1998, p.63), “é o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerado em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”.

Desta maneira, discorre Araújo (2008, p.268):

O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, coloca os interesses da Administração Pública em sobreposição aos interesses particulares que com os dela venham eventualmente colidir. Com fundamento nesse princípio é que estabelece, por exemplo, a autotutela administrativa, vale dizer, o poder da administração de anular os atos praticados em desrespeito à lei, bem como a prerrogativa administrativa de revogação de atos administrativos com base em juízo discricionário de conveniência e oportunidade.

2.5.2 Princípio da Continuidade

Tem-se como Continuidade a ideia de que a atividade da Administração Pública é ininterrupta, não podendo haver paralisação dos serviços públicos prestados como segurança, saúde, transporte, educação, etc..

Bastos (1996, p. 165), defende que:

O serviço público deve ser prestado de maneira contínua, o que significa dizer que não é passível de interrupção. Isto ocorre pela própria importância de que o serviço público se reveste, o que implica ser colocado à disposição do usuário com qualidade e regularidade, assim como com eficiência e oportunidade... Essa continuidade afigura-se em alguns casos de maneira absoluta, quer dizer, sem qualquer abrandamento, como ocorre com serviços que atendem necessidades permanentes, como é o caso de fornecimento de água, gás, eletricidade. Diante, pois, da recusa de um serviço público, ou do seu fornecimento, ou mesmo da cessação indevida deste, pode o usuário utilizar-se das ações judiciais cabíveis, até as de rito mais célere, como o mandado de segurança e a própria ação cominatória.

2.5.3 Princípio da Indisponibilidade

“A Administração não pode dispor dos serviços públicos, nem dos bens públicos que estão afetos” (Cretella, 2006, p.3). Desse princípio decorre a ilegalidade da venda dos bens públicos, sem o preenchimento de determinados requisitos, bem como dele decorre a obrigatoriedade do concurso para o preenchimento de certos cargos públicos. É em virtude do princípio da indisponibilidade que a licitação se impõe antes da contratação administrativa.

2.5.4 Princípio da Autotutela

O princípio da autotutela administrativa representa que a Administração Pública tem o dever de controlar seus próprios atos, revendo-os e anulando-os quando houverem sido praticados com alguma ilegalidade. Dessa forma, a autotutela funda-se no princípio da legalidade administrativa: se a Administração Pública só pode agir dentro da legalidade, é de se considerar que os atos administrativos eivados de ilegalidade devem ser revistos e anulados, sob pena de afronta ao ordenamento jurídico.

Neste sentido, é a lição de Filho (2005, p.25): “a autotutela envolve dois aspectos quanto à atuação administrativa: 1) aspectos de legalidade, em relação aos quais a Administração, de ofício, procede à revisão de atos ilegais; e 2) aspectos de mérito, em que reexamina atos anteriores quanto à conveniência e oportunidade de sua manutenção ou desfazimento”.

Assim sendo, a autotutela abrange o poder de anular, convalidar e, ainda, o poder de revogar atos administrativos. A autotutela está expressa no art. 53 da Lei nº 9.784/99, assim como na Súmula nº 473 do STF.

2.5.5 Princípio da Igualdade

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente

protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida de direito, sem que se esqueça, porém, que as chamadas liberdades materiais têm por objetivo a igualdade de condições sociais, meta a ser alcançada, não só por meio de leis, mas também pela aplicação de políticas ou programas de ação estatal.

Art. 5o. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;(Constituição Federal de 1988)

2.5.6 Princípio da Motivação

Consta no artigo 1º e no artigo 93 da Constituição Federal de 1988, também definido na Lei 9.784/99 artigo 2º que todos os atos administrativos devem ser motivados, excetuando-se aqueles atos vinculados em que há aplicação automática da lei.

Segundo Mello (1998, p.87), “nos atos administrativos descricionários e também nos atos vinculados que dependem de avaliação é imprescindível motivação detalhada, sob pena de invalidade. A sociedade tem o direito de saber o porquê da ação da Administração. A motivação deve ser prévia ou contemporânea à expedição do ato.”

Também Furtado (2003, p.43), observa o seguinte:

Afirmar que o administrador deve motivar seus atos significa, em primeiro lugar, que deverá indicar os fundamentos de direito que legitimam sua atuação. Deve ainda fazer a correlação lógica entre os eventos, os fatos que justificam a prática de determinado ato e a solução por ele adotada. A motivação deverá conter, assim, a indicação:

- dos motivos que o levaram a praticar o ato;
- da finalidade que se busca com a prática do ato; e
- da fundamentação legal.

2.5.7 Princípio da Razoabilidade

Figueiredo (2007), tratando do referido princípio, afirma que o mesmo traduz o princípio da razoabilidade a relação de congruência lógica entre o fato, o motivo e a atuação concreta da administração.

Neste princípio, o processo administrativo deverá obedecer aos critérios aceitáveis do ponto de vista racional, consoante a decisão normal de pessoas equilibradas. As condutas diversas sujeitar-se-ão à ilegitimidade e, portanto, invalidáveis jurisdicionalmente, com fundamento nos artigos 5º, II; 37; 84 e 5º, LXIX, da Constituição Federal de 1988. (Mello, 1998, p.63)

2.6 Controladoria

Mosimann e Fisch (1999, p.99) conceituam a controladoria como o “conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa com a gestão econômica das empresas com a finalidade de orientá-las para eficácia”.

De acordo com Perez Junior (1997, p.16), a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um sistema de informações baseado no modelo de gestão. Sendo assim, o papel da controladoria é assessorar os gestores da empresa, mensurando as alternativas econômicas, além de integrar informações e reportá-las para facilitar a tomada de decisões.

Para ser implantada no âmbito da Administração Pública, a Controladoria deve ser normatizada através de lei para estabelecer a estrutura organizacional. Conforme Nakagawa (apud FLORES 2007, p. 8), a implementação da Controladoria deve começar pelo diagnóstico da organização. De acordo com Flores (2006, p. 25), deve-se considerar como relevantes os seguintes itens para efeito da implementação da Controladoria: revisão ou elaboração da estrutura organizacional, identificação das competências das unidades organizacionais, fluxo dos processos e os controles internos. A estrutura organizacional projeta e organiza os relacionamentos dos níveis hierárquicos e o fluxo das informações essenciais de uma organização. O organograma é a forma mais comum de representar a organização e a revisão ou elaboração da estrutura organizacional tem como objetivo organizar as competências das unidades administrativas. Flores, explica a revisão ou elaboração da estrutura organizacional:

A estrutura organizacional é a evidenciação de como um órgão ou entidade se organiza formalmente, fruto de sua departamentalização. Importa à Controladoria o conhecimento da estrutura organizacional bem como as competências das unidades administrativas que a compõem para a organização dos controles. (Flores, 2006, p. 26).

Como visto anteriormente, a moderna controladoria deve estar estruturada para tanto atender a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. Em outras palavras, a estruturação da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos. (Perez Junior, 2007, p. 15)

Dessa maneira, ainda de acordo com Perez Jr. Pode-se visualizar a Controladoria estruturada em dois grandes segmentos:

- Contábil e Fiscal: nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento da fiscalização e auditoria etc.
- planejamento e Controle: caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria. Nesse segmento, devem estar incorporadas as atribuições concernentes à gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, planejamento tributário, etc.

CONTROLADORIA	
Planejamento e controle	Escrituração contábil e fiscal
Orçamento e projeções	Contabilidade financeira
Contabilidade gerencial	Contabilidade de custos
Contabilidade por responsabilidades	Contabilidade tributária
Acompanhamento do negócio e estudos especiais	Controle patrimonial
Planejamento tributário	
SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS	

Figura 03 – Estrutura da Controladoria. Fonte: Padoveze 2003, p.37.

Segundo Mosimann, Fisch (1999, p. 118), a Controladoria como ramo do conhecimento, deve estar presente em cada elemento que planeja, executa e controla o processo de planejamento da empresa, com vistas à escolha das melhores alternativas, ou seja, as que otimizam o resultado econômico da empresa.

2.6.1 Sistema de controle interno

A definição de controle nada mais é que o ato ou efeito de controlar. Conforme Cegalla (1993, p.91) seu significado que aqui se relata é fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, etc., para que não se desviem das normas preestabelecidas.

Portanto, controle é o processo pelo qual a administração se assegura, tanto quanto possível, de que a organização segue os planos e as políticas da administração.

Dos conceitos emitidos pode-se afirmar que a função controle é indispensável para acompanhar a execução de programas; apontar falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; constatar a veracidade das operações realizadas e a aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos na produção de informações para o controle e avaliação de desempenho.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), registra:

(...) 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.

Para Attie (1998, p.150), o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.

O relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras (Boyton, 2002, p. 320) assim define controles internos:

Controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- Confiabilidade de informações financeiras.
- Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.
- Eficácia e eficiência de operações.

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.

2.6.2 Auditoria

Segundo Attie (1998, p. 25), a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Analisando a história e a evolução da atividade de Auditoria, percebe-se que a sua origem se deu com o desenrolar e desenvolvimento do sistema capitalista. Alguns autores presumem que esta atividade existe há mais de quatro mil anos e que a sua existência se deu ao fato de que, com a expansão das atividades econômicas e industriais que acarretaram na ampliação dos negócios e principalmente na solicitação de recursos de terceiros, foi criada a necessidade de validação da posição patrimonial e financeira das empresas. Seria necessário descobrir e validar o seu potencial econômico e sua continuidade para que os novos investidores pudessem assegurar seus futuros investimentos. Para isso, seria necessário que uma pessoa independente das atividades daquele estabelecimento e conhecedora das práticas contábeis pudesse validar os números e a capacidade de continuidade da empresa onde o investidor pudesse confiar na continuidade dos seus negócios.

Para o IIA (Institute of Internal Auditors), a necessidade de um terceiro para atestar a credibilidade dos relatórios financeiros governamentais, resultados de desempenho, conformidade dentre outras, surge a partir de vários fatores inerentes ao relacionamento entre o povo e seu governo:

Riscos morais - os conflitos de interesse: agentes públicos podem usar os recursos públicos e autoridade para beneficiar seus próprios interesses ao invés de assegurar os interesses do povo. Afastamento: as operações podem ser fisicamente retiradas do responsável pela supervisão direta. Complexidade: o governo pode não ter os conhecimentos técnicos necessários para supervisionar as atividades. Consequência de erros: erros podem ser caros quando os agentes públicos são administradores de grandes quantias de recursos e são responsáveis por programas que afetam a vida dos cidadãos e sua saúde.

O objetivo principal da auditoria poderia ser descrito como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela instituição auditada. O auditor utilizaria de critérios e procedimentos que lhe permitem assegurar a efetividade dos valores postos nas demonstrações financeiras.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TA 200),

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas

conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Apesar da auditoria no setor público ter ampliado o foco das transações individuais para controlar o sistema e as operações do governo, bem como o desenvolvimento dos controles internos, a auditoria governamental deve manter as características definidoras que são a base de sua credibilidade incluindo orientação para o imparcial, uso de processo sistemático para coletar e analisar informações, comparação com os critérios para a formulação de conclusões (Normas e Leis), uso de profissionais aceitos pelas normas de auditoria.

A credibilidade da atividade de auditoria fortalece a governabilidade pública, provendo a responsabilidade e protegendo os valores fundamentais do governo, avaliando se os funcionários públicos conduzem os negócios de forma transparente, justa, honesta e de acordo com as leis e regulamentos.

O Instituto de Auditoria Interna dos Estados Unidos destaca alguns elementos essenciais para uma forte estrutura de governo público como regras de governança porque o sucesso do governo é a capacidade de prestar serviço e realizar com sucesso programas de forma equitativa e apropriada. Desta forma, as atividades de auditoria governamental devem ter a autoridade e competência para avaliar a integridade financeira com eficácia e eficiência. Além disso, os auditores devem também proteger os valores essenciais do governo, atendendo a todos os cidadãos. Seguem alguns pontos a serem seguidos:

Fiscalização e vigilância - avalia se as entidades governamentais estão fazendo o que foi proposto fazer, gastando as verbas públicas de acordo com as intenções propostas cumprindo as leis e os regulamentos respondendo os questionamentos “Será que a política foi implementada conforme planejado?”, “Os gestores estão implementando controles necessários para minimizar os riscos?”. Ambos os eleitos quanto os gerentes são os responsáveis para definir a direção e definir os objetivos organizacionais. Além disso, os gestores têm o dever de avaliar os riscos e estabelecer controles eficazes para atingir os objetivos e evitar os riscos. Em sua supervisão, os auditores do governo devem avaliar e informar sobre o sucesso desses esforços. Também descreve o papel dos auditores do governo para detectar e dissuadir a corrupção e fraudes públicas, atos inapropriados ou abusivos, e outros usos indevidos do poder que foram confiados aos funcionários públicos. Monitora a eficácia do controle interno para identificar e reduzir as condições de corrupção.

É caracterizada como detecção a intenção de identificar impróprio, ineficiente, ilegal, fraudulento ou abusivo os atos que já transcorreram e coletar evidências para apoiar as decisões relativas a processos criminais, ações disciplinares, dentre outros. Os esforços de detecção podem assumir muitas formas: auditorias com base em suspeitas ou reclamações que incluem procedimentos específicos e testes para identificar as atividades fraudulentas ou abusivas; auditoria cíclica como folha de pagamentos, contas a pagar. São testes de desembolso ou relacionados a controle interno; auditorias solicitadas por agentes da lei que analisa e interpreta relatórios financeiros complexos; Revisão de potenciais conflitos de interesses durante o desenvolvimento e implementação de leis, regras e procedimentos.

Deve também usar de dissuasão que é a intenção de identificar reduzir as condições que permitem a corrupção.

A auditoria deve oferecer subsídios para auxiliar na tomada de decisões avaliando quais programas e políticas estão funcionando e quais não estão. Há um compartilhamento de melhores práticas e informações de benchmarking. A auditoria desempenha suas funções de forma sistemática e objetiva desenvolver uma compreensão detalhada das operações e tirar conclusões baseadas em evidências. Portanto, as auditorias podem fornecer a descrição dos problemas, recursos, funções e responsabilidades que combinado com recomendações úteis, pode incentivar a repensar nos problemas e programas.

A auditoria deve ter conhecimento antecipado: Identificação de tendências trazendo atenção aos desafios emergentes antes que elas se transformem em crises. Podem ser identificadas como desafios por vir, como tendências demográficas, condições econômicas, ou ameaças de segurança.

Com estas reflexões, entende-se que a auditoria governamental reforça a governança pública, prevendo e protegendo os valores fundamentais do governo: gestores e funcionários, assegurando a conduta transparente dos negócios públicos, justa e honesta com equidade e probidade.

Nos dias atuais, a dimensão da ocorrência de irregularidades encontradas na aplicação dos recursos públicos nos permite atentar para a necessidade de se repensar sobre a forma de como os gastos estão sendo controlados e de como os recursos públicos têm sido distribuídos e controlados. A população brasileira assiste a quedas incessantes de seus representantes políticos decorrentes de atos ilícitos, mas, na verdade, não se têm visto falar em melhorias no controle interno público com o intuito de se evitar os atos fraudulentos.

2.6.3 Corregedoria

Em seu sentido mais assertivo, correição significa, emenda de erros, correção. Já no sentido jurídico, entende-se por Correição a função administrativa exercida pelo Corregedor-Geral da Justiça ou Juízes-Corregedores, que tem por finalidade emendar e corrigir os erros e os abusos de autoridades judiciárias e dos serventuários da Justiça e auxiliares. (www.ajufe.org.br Dicionário Jurídico – Associação dos Juízes Federais do Brasil - acesso em 27/05/2012)

O corregedor era o magistrado administrativo e judicial que representava a Coroa em cada uma das comarcas de Portugal, durante o Antigo Regime, século XVI e XVIII. Competia-lhe fiscalizar a aplicação da justiça e a administração dos diversos conselhos da sua comarca. A sua ação era conhecida por correição. A comarca de Lisboa tinha dois corregedores, um do crime e o outro do cível. (pt.wikipedia.org/wiki/Corregedoria – acesso em 27/05/2012).

2.6.4 Ouvidoria

Em se tratando de Ouvidoria, a sua definição traduz-se em cargo de ouvidor. No Brasil, usa-se o termo “Ouvidor” para designar um profissional contratado por um órgão, instituição ou empresa que tem a função de receber críticas, sugestões, reclamações e deve agir em defesa imparcial da comunidade.

2.6.5 A Estratégia e sua importância

De acordo com Oliveira (2001, p.55), a estratégia é definida como um caminho, ou maneira, ou ação formulada e adequada para alcançar, preferencialmente, de maneira diferenciada, os desafios e objetivos estabelecidos, no melhor posicionamento da empresa perante seu ambiente.

Menciona também que a estratégia deverá ser, sempre, uma opção inteligente, econômica e viável. E, sempre que possível, original e até artilosa; dessa forma, constitui-se na melhor arma de que pode dispor uma empresa para otimizar o uso de seus recursos, torna-se altamente competitiva, superar a concorrência, reduzir seus problemas e otimizar a exploração das possíveis oportunidades. Sejam quais forem os objetivos e desafios estabelecidos, as

empresas formulam estratégias para o seu alcance. Essas estratégias correspondem a procedimentos e dispositivos que a empresa deve usufruir da maneira mais adequada possível para a situação.

Paton, Mastelari e outros (2000, p.3), conceituaram estratégia como o processo através do qual os gerentes usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades ambientais externas, assim como a capacidade de recursos internos a fim de se decidirem sobre as metas e sobre o conjunto de planos de ação para realizar estas metas, desta forma, a estratégia de uma unidade de negócios depende de dois aspectos inter-relacionados: (1) sua missão ou metas, e (2) a forma que a unidade de negócio escolhe para competir em seu segmento para realizar tais metas, a vantagem competitiva da unidade de negócios.

2.6.6 A gestão Estratégica

Antes de abordar Gestão Estratégica definir-se-á Gestão como sendo o ato de gerir, gerência, administração, Nakagawa (1987, p.50) diz que: “Em uma tradução livre poderíamos dizer que” gestão “é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado) por ela apesar das dificuldades”.

Conforme citado por Costa (2007, p.53), a moderna gestão é uma forma de acrescentar novos elementos de reflexão e ação sistemática e continuada, conduzida e suportada pelos administradores da organização, a fim de avaliar a situação, elaborar um projeto, acompanhar e gerenciar os passos da implementação.

Cerqueira Neto (1993, p.18) define Gestão Estratégica como:

...o processo de buscar a compatibilização da empresa com seu meio ambiente externo, através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas.

Enfim, a gestão estratégica tem por finalidade assegurar o crescimento, a continuidade e a sobrevivência da instituição, por meio da contínua adequação de sua estratégia, de sua capacitação e de sua estrutura, possibilitando-lhe enfrentar e antecipar-se às mudanças observadas ou previsíveis no seu ambiente externo, segundo Costa (2007, p.53).

2.6.7 Gestão Estratégica x Planejamento Estratégico

Há uma grande diferença entre gestão estratégica e o planejamento estratégico tradicional, conforme Costa (2007, p.54). Essa distinção é decorrente da observação, da experiência e da constatação de muitos analistas, executivos e consultores, de que planos perfeitos, elaborados pelas empresas mais famosas do mundo ou pelos consultores mais experientes, acabam sendo engavetados sem nunca se tornarem realidade, e caem no esquecimento, quando não no descrédito.

Como podemos observar, o conceito de gestão estratégica é muito mais amplo que o planejamento estratégico. Segundo Costa (2007, p.54), engloba desde as avaliações de diagnósticos e de prontidão, a estruturação do processo de planejar e formular um propósito compartilhado para a organização, a escolha de estratégias, a fixação de metas e desafios, até a atribuição de responsabilidades para o detalhamento dos planos e projetos e para conduzir e acompanhar as etapas de sua implantação.

Sabe-se que não basta fazer um bom plano. Por melhor que ele seja, é apenas uma parte, até pequena, do sucesso de qualquer transformação estratégica. As principais dificuldades de implantação das mudanças estratégicas não dizem respeito, tanto, à qualidade do plano propriamente dito, mas às pré e pós-condições de sua elaboração, à forma pela qual se conduz o processo de pensar e renovar a organização e à maneira de implementar e acompanhar, gerencialmente, a implantação das decisões expressas no plano. (Costa, 2007, p.54)

2.6.8 Gestão de riscos ISO 31000 de 2009

Segundo Cegalla, (1993, p.279) risco significa perigo ou possibilidade de perigo. O risco é a probabilidade de alguma coisa repentina e possivelmente negativa ocorrer em algum momento causando algum dano, prejuízo.

A norma ISO 31.000 foi criada com o objetivo de gerir os riscos.

Em uma organização, todas as operações estão passíveis de algum tipo de risco. Esta norma estabelece um número de princípios que precisam ser atendidos para tornar a gestão mais eficaz, ela recomenda que as organizações desenvolvam, implementem e melhorem continuamente uma estrutura cuja finalidade é integrar o processo para gerenciar riscos na governança, estratégia e planejamento, gestão, processos de reportar dados e resultados, políticas, valores e cultura em toda a organização.

Na figura abaixo é demonstrado o processo de gestão de riscos sugerido pela norma. A partir das diretrizes apresentadas é possível que uma organização mantenha o seu negócio sob controle se ela souber aproveitar a ferramenta e incorporá-la à sua estrutura de gestão definindo sua estratégia, aplicando a nova filosofia aos processos organizacionais já existentes, assegurando que toda a tomada de decisões esteja alinhada com os seus resultados.

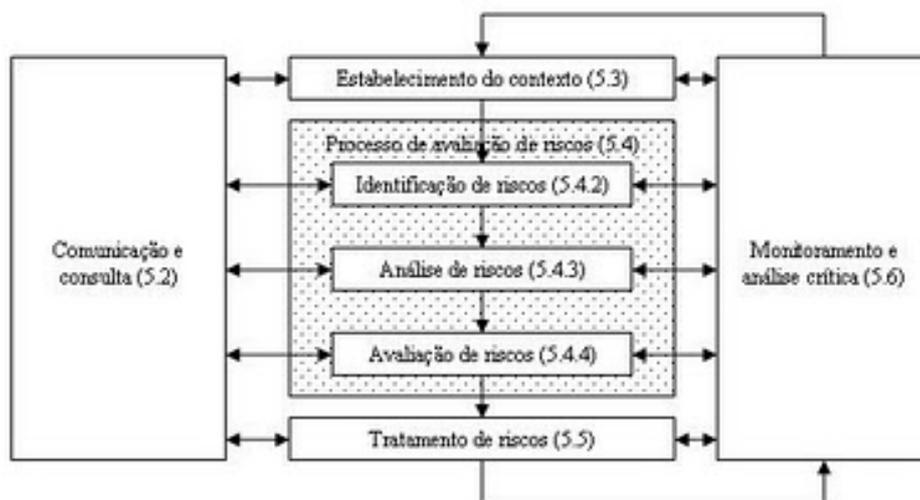


Figura 04 - Processo de Gestão de Riscos. Fonte: Processo de Gestão de Riscos ISO 31000. Disponível em www.administradores.com.br/informe-se/artigos/processo-de-gestao-de-riscos, acesso em 13 de maio de 2012.

Com relação ao item 5.2 Comunicação e consulta, espera-se que, para o julgamento dos riscos é importante a comunicação e a consulta em suas percepções. Desta maneira, facilita-se o processo de identificação dos critérios dos riscos, avaliação e tratamento dos mesmos.

A definição de quais variáveis internas e externas devem ser consideradas é definida no estabelecimento do contexto.

No processo de avaliação de riscos acontece a análise e a avaliação destes.

Segundo a ISO 31000, o tratamento de riscos envolve a seleção de uma ou mais opções para modificar os riscos e a implementação dessas opções. Uma vez implementado, o tratamento fornece novos controles ou modifica os existentes.

Segundo a CEE-63 (2009, P.04), quando a gestão dos riscos é implementada, há grande possibilidade de aumento da probabilidade de atingimento dos objetivos, é possível melhorar a identificação das oportunidades e ameaças, consegue-se estabelecer uma base confiável para a tomada de decisão e o planejamento, há melhoria dos controles internos dentre outros benefícios.

3 DESCRIÇÃO DAS FORMAS DE ATUAÇÃO DAS CONTROLADORIAS COM DESTAQUE PARA AS CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS

3.1 A Controladoria Geral da União

Tem a sua definição máxima no artigo 17 da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003:

À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

A CGU tem como titular o Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, e sua estrutura básica é constituída por: Gabinete, Assessoria Jurídica, Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Comissão de Coordenação de Controle Interno, Secretaria-Executiva, Corregedoria-Geral da União, Ouvidoria-Geral da União e 2 (duas) Secretarias, sendo 1 (uma) a Secretaria Federal de Controle Interno. (Redação dada pela Lei nº 12.314, de 2010).

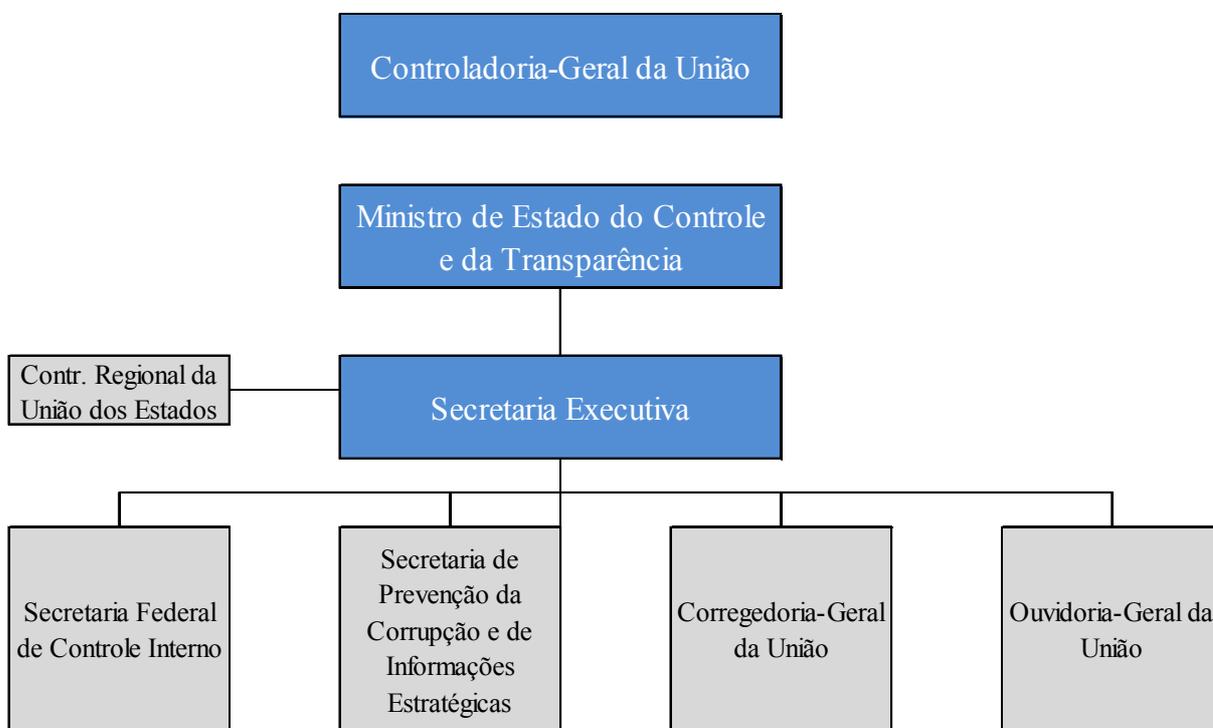


Figura 05: Organograma simplificado CGU. Fonte: www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/fiscal/seminarios acesso em 13 de maio de 2012.

À incumbência do Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União compete, de acordo com a Lei 12.314 de 2010, especialmente, decidir sobre as denúncias que receber indicando as providências cabíveis; instaurar e acompanhar processos administrativos, realizar inspeções nos mesmos; efetivar a promoção da nulidade dos processos; requisitar procedimentos ou processos administrativos já arquivados por autoridades da administração pública federal; propor medidas legislativas ou administrativas e sugerir ações necessárias a evitar repetições de irregularidades constatadas, dentre outras funções compatíveis com o cargo ou atribuições de que o imcumba o Presidente da República.

Assim a CGU está estruturada em quatro unidades finalísticas, que atuam de forma articulada, em ações organizadas entre si: Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), Corregedoria-Geral da União (CRG) e Ouvidoria-Geral da União (OGU).

A Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI) coordena as ações de prevenção da corrupção e produção de informações estratégicas no âmbito do Poder Executivo Federal. Entre suas principais atribuições, destacam-se a promoção e o incremento da transparência pública; o fomento à participação da sociedade civil na prevenção da corrupção; o estímulo e a coordenação de pesquisas e estudos sobre o fenômeno da corrupção e sobre a adequada gestão dos recursos públicos; a promoção da ética e o fortalecimento da integridade das instituições públicas; além da supervisão e acompanhamento da evolução patrimonial dos agentes públicos do Poder Executivo Federal.

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) exerce as atividades de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Nesta condição, fiscaliza e avalia a execução de programas de governo, inclusive ações descentralizadas a entes públicos e privados realizados com recursos oriundos dos orçamentos da União; realiza auditorias e avalia os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apura denúncias e representações; exerce o controle das operações de crédito; e, também, executa atividades de apoio ao controle externo.

A Corregedoria-Geral da União (CRG) atua no combate à impunidade na Administração Pública Federal, promovendo, coordenando e acompanhando a execução de ações disciplinares que visem à apuração de responsabilidade administrativa de servidores públicos. Atua também capacitando servidores para composição de comissões disciplinares; realizando seminários com o objetivo de discutir e disseminar as melhores práticas relativas do exercício

do Direito Disciplinar; e fortalecendo as unidades componentes do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal (SisCOR), exercendo as atividades de órgão central deste sistema.

A Ouvidoria-Geral da União (OGU) exerce a supervisão técnica das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal. Com esse propósito orienta a atuação das unidades de ouvidoria dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal; examina manifestações referentes à prestação de serviços públicos; propõe a adoção de medidas para a correção e a prevenção de falhas e omissões dos responsáveis pela inadequada prestação do serviço público; e contribui com a disseminação das formas de participação popular no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos.

3.1.1 Auditoria e fiscalização

As auditorias e fiscalizações são feitas com o intuito de verificação da maneira como o dinheiro público está sendo aplicado.

Essa atribuição é exercida pela CGU por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno, área 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.

- Como funciona:

A metodologia utilizada pela CGU visa avaliar a execução dos programas federais, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento, tendo as seguintes fases iniciais: mapeamento das políticas públicas; hierarquização dos programas de governo; e priorização de ações de governo para acompanhamento, o que permite ao controle interno mapear as políticas públicas e estabelecer, a partir de critérios de materialidade, relevância e risco, um ranking dos programas de governo, de forma a priorizar as atividades a serem desenvolvidas.

Para cada ação governamental priorizada, desenvolve-se um estudo acerca de suas formas de execução e definem-se as questões estratégicas que serão respondidas ao longo da avaliação. Após o detalhamento da abordagem de avaliação, as verificações in loco são realizadas, e ocorre a consolidação e a análise das verificações, viabilizando a elaboração e a apresentação aos gestores federais de relatórios de acompanhamento que contêm recomendações discutidas

em conjunto com os responsáveis pela execução das ações de governo avaliadas. Por fim, inicia-se o ciclo de monitoramento das providências adotadas.

- A execução das ações de controle:

A CGU realiza, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), ações de controle in loco em todo o território nacional com o objetivo de verificar a execução dos programas de governo tanto junto às autoridades responsáveis pela gestão dos recursos em nível local quanto junto à população beneficiária. Os trabalhos têm por base o ferramental estatístico disponível para a preparação de amostras representativas dos universos específicos das ações de governo.

Verificações nos órgãos federais responsáveis pela formulação e controle primário da política pública também são realizadas pela SFC, como análises em bases de dados críticas para o funcionamento das políticas públicas avaliadas.

- Áreas de atuação:

Ainda que qualquer política pública possa ser objeto da avaliação da execução dos programas de governo, programas que possuem grande volume de recursos associado à significativa relevância social merecem destaque na carteira de políticas públicas em avaliação pela CGU, tais como o Programa Bolsa Família, Reestruturação e Expansão das Universidades Federais, Programa Saúde da Família e Pagamento de Aposentadorias e Pensões.

Outras ações governamentais que podem ser destacadas são aquelas integrantes do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), tais como: operação dos postos de pesagem de veículos; concessão rodoviária, construção da ferrovia Norte-Sul, construção e adequação rodoviária; Programa Luz para Todos; habitação; urbanização e saneamento básico.

- Da Transparência:

É crescente a preocupação da CGU em dar transparência e publicidade aos resultados dos trabalhos realizados pelo órgão. Para cada programa acompanhado será elaborado um documento denominado “Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo – RAv” com o intuito de divulgar ao público externo o resultado dos trabalhos na avaliação da execução de programas de governo.

Esse relatório apresenta inicialmente o contexto em que a política pública está inserida, a descrição de seu funcionamento com os avanços que têm sido obtidos. Em seguida, o relatório

apresenta a estratégia de avaliação, o diagnóstico do controle interno e as recomendações acordadas com o gestor. Ao final, o documento destaca as melhorias implementadas, evidenciando a efetividade dos trabalhos realizados pela CGU.

- Dos critérios:

Por iniciativa do Governo Federal foi criado em abril de 2003 o Programa de Fiscalização a partir de sorteios públicos visando inibir a corrupção entre gestores de qualquer esfera da administração pública. Criado em abril de 2003, o Programa usa o mesmo sistema de sorteio das loterias da Caixa Econômica Federal para definir, de forma isenta, as áreas municipais e estaduais a serem fiscalizadas quanto ao correto uso dos recursos públicos federais.

Os relatórios contendo os resultados dos sorteios são encaminhados aos Ministérios gestores das políticas públicas, possibilitando a adoção de providências para a correção de desvios verificados, bem como subsidiando a avaliação dos programas de governo e a implementação de melhorias eventualmente identificadas como necessárias.

O Programa do Sorteio, instituído em 2003, deu origem a diversas frentes de trabalho no âmbito da CGU. Mediante maior divulgação dos trabalhos, foi possível estimular o controle social sobre os recursos públicos. Foi também a partir das fiscalizações que a Controladoria desenvolveu ações de capacitação tanto dos organismos de controle social quanto dos próprios gestores municipais, envolvidos com a gestão de recursos públicos transferidos pelo Governo Federal. Cabe ainda notar que, em decorrência da maior visibilidade da atuação da CGU, outros órgãos de defesa do Estado perceberam a necessidade de ações integradas visando à prevenção e o combate da corrupção.

Estendido, em 2004, à fiscalização da aplicação de recursos federais pelos Estados, foram realizadas até 2008, oito edições do Sorteio de Estados, resultando setenta e sete fiscalizações conduzidas pela CGU, que contemplaram recursos da ordem de R\$ 8,2 bilhões.

A partir de 2007, as capitais e os grandes municípios (com mais de 500 mil habitantes) passaram a ser objeto de um programa contínuo de fiscalização, tendo sido realizadas, a partir de então, 1079 fiscalizações, garantindo uma cobertura de 100% dos municípios não abrangidos pelo Sorteio de Municípios. A CGU atuou em 20 municípios com população acima de 500 mil habitantes e ainda em todas as 27 capitais brasileiras.

- Auditorias anuais de contas:

A Auditoria Anual de Contas realizada pelo Controle Interno visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais, bem como analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas que subsidiará o julgamento pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Estas são regulamentadas pela Portaria CGU Nº 2.546 de 27 de dezembro de 2010.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Administração Direta	890	943	995	987	838	286	254	322
Administração Indireta	338	289	321	335	342	233	264	320
TOTAL	1.228	1.232	1.316	1.322	1.180	519	518	642

Figura 06 – Tabela das realizações das Auditorias Anuais de Contas. Fonte: Sistema Ativa. Disponível em www.cgu.gov.br/AuditoriaeFiscalizacao/AuditoriasAnuaisPrestConta. Acesso em 13 de maio de 2012.

O artigo 74 da Constituição Federal de 1988 estabelece como finalidades do Sistema de controle interno:

- “I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governos e dos orçamentos da União”;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

3.1.2 Prevenção da Corrupção

Além de fiscalizar e detectar fraudes em relação ao uso do dinheiro público federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) também é responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. O objetivo é que a CGU não apenas detecte casos de corrupção, mas que, antecipando-se a eles, desenvolva meios para prevenir a sua ocorrência. Essa atividade é exercida por meio da sua Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).

A SPCI, criada em 24 de janeiro de 2006, com a publicação do Decreto nº 5.683, é responsável por centralizar as ações de inteligência e de prevenção da corrupção, que, antes de sua criação, eram implementadas de forma dispersa pelas unidades da CGU. Esse novo

modelo dotou a Controladoria dos instrumentos e da capacidade de usar técnicas inovadoras na prevenção da corrupção. Além de promover a centralização e o fomento das ações preventivas, a nova estrutura tornou viável a organização de uma unidade de inteligência, tornando o Brasil referência internacional quando se trata de prevenção da corrupção.

A Diretoria de Informações Estratégicas (DIE), parte integrante da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), foi criada com a finalidade de revelar ilicitudes ocultas, o que normalmente pode ser feito por meio de correlação entre dados e informações multidisciplinares, obtidos de fontes diversas e das diferentes áreas do Governo e da própria Controladoria-Geral da União (CGU), sempre de forma legal e ética.

A atuação da área está voltada para atividades de pesquisa, produção e troca de informações de inteligência, com vistas a colaborar com as atividades das demais unidades da CGU, em especial na detecção de ilicitudes ocultas em atos, contratos e procedimentos administrativos.

3.1.3 Corregedoria

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

Em junho de 2005, com a publicação do Decreto nº 5.480, foi criado o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, integrado pela Corregedoria-Geral da União como Órgão Central (Decreto nº 5.683/2006), pelas unidades específicas de correição junto aos Ministérios como “unidades setoriais” e pelas unidades específicas de correição que compõem as estruturas dos Ministérios, autarquias e fundações públicas como “unidades seccionais”. Desta forma, este Sistema objetiva integrar as atividades de correição no âmbito do Poder Executivo Federal.

3.1.4 Ouvidoria

A Ouvidoria-Geral da União, ligada à Controladoria-Geral da União (CGU), é responsável por receber, examinar e encaminhar denúncias, reclamações, elogios, sugestões e pedidos de informação referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. A Ouvidoria-Geral também tem a competência de coordenar tecnicamente

o segmento de Ouvidorias do Poder Executivo Federal, bem como de organizar e interpretar o conjunto das manifestações recebidas e produzir indicativos quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados no âmbito do Poder Executivo Federal.

3.2 A Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais

A Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, nos termos da Lei Delegada nº 180 em Janeiro de 2011, tem por finalidade assistir diretamente o Governador no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Estadual conforme mencionado no art. 2º do Decreto nº 45.795, de 05 de Dezembro de 2011.

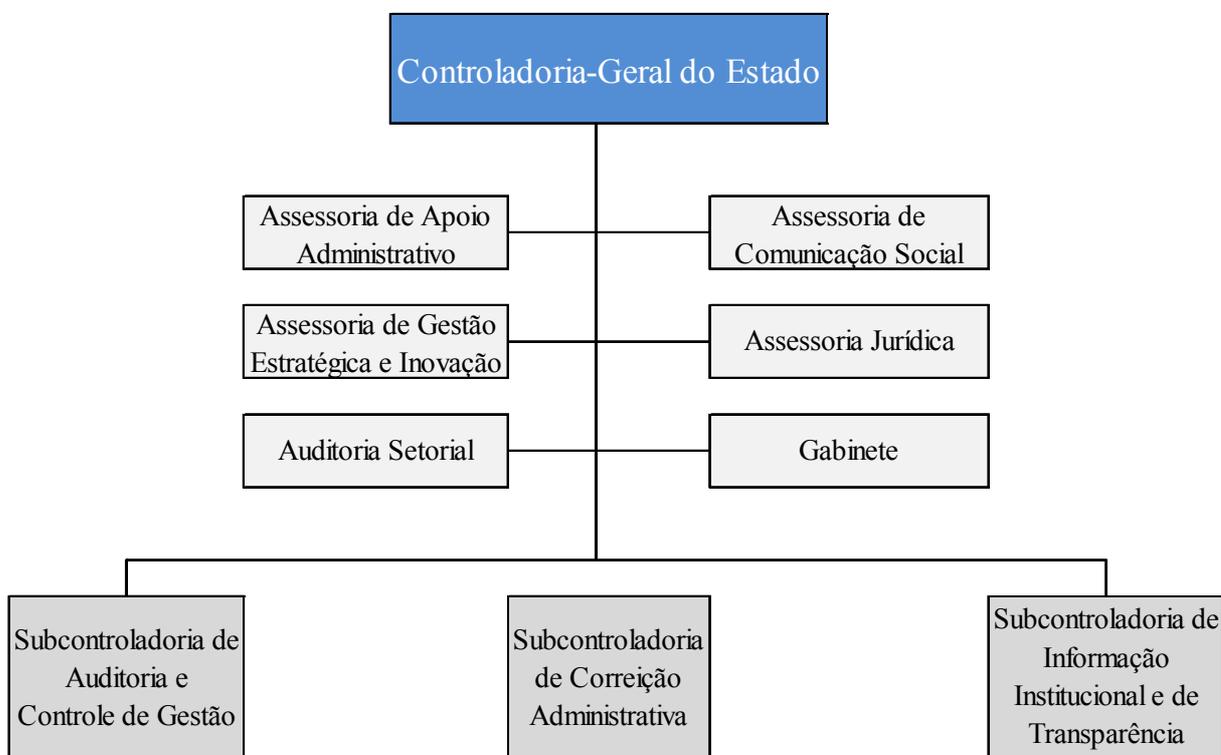


Figura 07 – Organograma simplificado do CGE. Fonte: Feito pelo autor com base nas informações disponíveis.

Compete à CGE, entre outras funções:

- realizar atividades de auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e nos demais sistemas administrativos e operacionais, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e economicidade;
- avaliar o cumprimento e a efetividade dos programas de governo;
- acompanhar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública direta e indireta do Poder Executivo em apoio ao exercício do controle externo do Poder Legislativo, previsto no art. 74 da Constituição do Estado;
- coordenar o regime disciplinar do servidor público e aplicá-lo aos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- estabelecer normas e procedimentos de auditoria e correição a serem adotados pelos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- orientar, coordenar e supervisionar as ações que exijam integração dos órgãos e das unidades que desempenhem atividades de auditoria e correição, desenvolvidas nas unidades setoriais e seccionais de controle interno;
- propor ações para a prevenção da ocorrência de ilícitos administrativos no âmbito do Poder Executivo;
- promover o incremento da transparência pública e fomentar a participação da sociedade civil e a prevenção da malversação dos recursos públicos;
- reunir e integrar dados e informações decorrentes das atividades de auditoria, fiscalização e correição;
- articular-se com o Ministério Público e o Tribunal de Contas do Estado, com o objetivo de desenvolver ações eficazes para combate à malversação dos recursos públicos;
- promover interlocução contínua com a Ouvidoria-Geral do Estado para dar encaminhamento às informações coletadas por esse órgão;
- dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber relativas à lesão ou ameaça ao patrimônio público, velando por sua integral solução;
- encaminhar à Advocacia-Geral do Estado os casos que configurem, em tese, improbidade administrativa, e todos aqueles que recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências no âmbito da competência daquele órgão;
- articular-se com a Secretaria de Estado de Casa Civil e de Relações Institucionais (SECCRI), com a Secretaria de Estado de Governo (SEGOV) e com a Secretaria-Geral da Governadoria no assessoramento ao Governador e no relacionamento institucional em matérias afetas à sua competência;

- assessorar, em sua área de competência, os dirigentes de órgãos e entidades no desempenho de suas funções; interagir com o Conselho de Ética Pública e com os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno;

- coordenar a elaboração do relatório sobre a gestão e demais atividades institucionais, como parte integrante do Relatório do Órgão Central do Sistema de Controle Interno, nos termos da Lei Complementar nº 102 de 17 de janeiro de 2008.

A CGE tem como missão zelar pela efetividade dos mecanismos de controle e correição da Administração Pública, bem como promover a transparência, a prevenção e o combate à corrupção, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública.

Como visão de futuro, procura ser reconhecida como instituição de excelência nas atividades de controle interno, de correição, de estímulo ao controle social e apoio ao controle externo.

Como principais valores, apresenta a ética, a transparência, a eficiência, a inovação, a credibilidade e a integração.

A estrutura orgânica da CGE foi redefinida pelas Leis delegadas 179 e 180 de Janeiro de 2011 com a criação de três Subcontroladorias: Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão, Subcontroladoria de Correição Administrativa e Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência.

3.2.1 Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão

Tem por finalidade implementar e difundir técnicas e métodos de auditoria, avaliar os mecanismos de controle interno e o desempenho dos programas governamentais, bem como zelar pelo adequado processamento das tomadas de contas especiais, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública estadual.

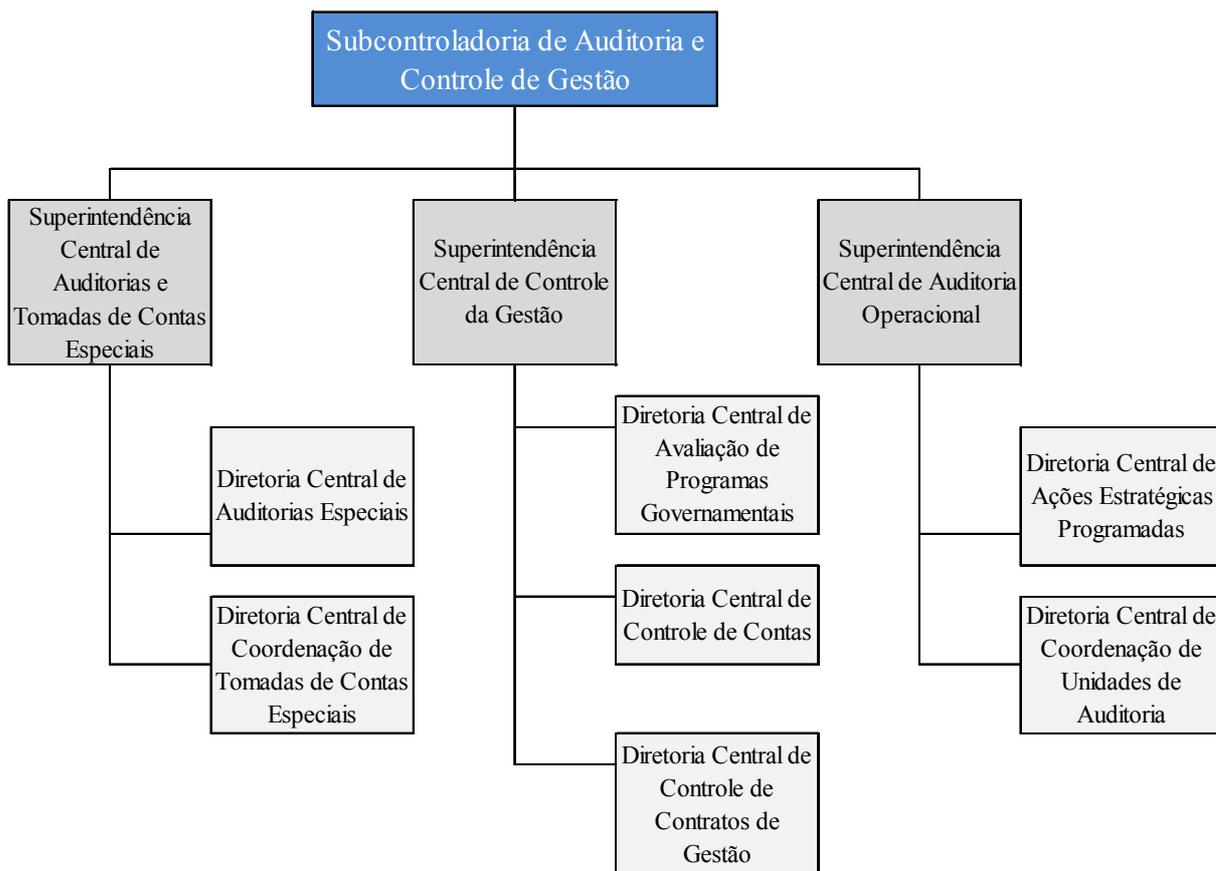


Figura 08 – Organograma da Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão. Fonte: www.controladoriageral.mg.gov.br/Institucional/organograma. acesso em 13 de maio de 2012.

Compete a esta Subcontroladoria:

- implementar e difundir métodos e técnicas de auditoria, a serem adotadas nos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- coordenar o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria;
- apresentar propostas para o aprimoramento de normas, procedimentos e padrões de auditoria;
- articular-se com as demais unidades da CGE, visando subsidiá-las no desenvolvimento de suas atividades;
- articular-se com as unidades centrais de Coordenação, Planejamento, Gestão e Finanças para o aprimoramento de normas, procedimentos e padrões de controle;
- assessorar, em sua área de competência, o Controlador-Geral do Estado no desempenho de suas funções;
- orientar, coordenar e supervisionar as ações que exijam integração dos órgãos e das unidades que desempenhem atividades de auditoria e correição administrativa.

- Auditoria Operacional

Área gerenciada pela Superintendência Central de Auditoria Operacional (SCAO), que tem por finalidade difundir e implementar normas, técnicas e métodos de auditoria, definidos pela CGE, junto às auditorias setoriais, seccionais e os núcleos de auditoria interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

É também de sua responsabilidade programar ações de auditoria para aperfeiçoamento dos mecanismos de controle e gestão pública, competindo-lhe subsidiar a elaboração do planejamento anual das ações a serem desenvolvidas pelas auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna.

A Auditoria Operacional orienta as auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna quanto às normas, técnicas e métodos de auditoria a serem utilizados para a execução dos trabalhos; acompanhar e avaliar as atividades desenvolvidas pelas auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna; planejar e coordenar os trabalhos de auditoria em ações estratégicas programadas no âmbito dos órgãos e entidades do Poder Executivo.

Possui função de caráter permanente, de forma sistematizada e padronizada, visando contribuir para a integração das atividades de planejamento, coordenação, finanças, gestão, contabilidade e ações governamentais.

- Ações estratégicas programadas

Área gerenciada pela Diretoria Central de Ações Estratégicas Programadas (DCAEP), que tem por finalidade realizar trabalhos de auditoria em áreas de relevância, previamente estabelecidas, oferecendo subsídios ao aperfeiçoamento dos mecanismos de controle e de gestão na Administração Pública direta e indireta do Poder Executivo.

A este departamento compete coordenar e executar, inclusive por meio das auditorias setoriais, seccionais e os núcleos de auditoria interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, os trabalhos de auditoria em áreas estratégicas atuando em parceria com as unidades centrais de Coordenação, Planejamento, Gestão e Finanças para o estabelecimento e aprimoramento de normas, procedimentos e padrões de controle; oferecer subsídios para a propositura de normas e procedimentos de auditoria, inerentes aos trabalhos sob sua responsabilidade.

Para realização dos trabalhos são as seguintes áreas consideradas relevantes, do ponto de vista estratégico: comuns aos órgãos e entidades; cuja aplicação de recursos orçamentários seja representativa em relação ao total de recursos do orçamento anual do órgão ou entidade,

segundo critérios estabelecidos pela CGE; cuja matéria a ser auditada apresente maior complexidade técnica; que tenham potencial para redução de custos; que apresentem indícios de fragilidade quanto à efetividade da entrega de bens e serviços; e que apresentem fragilidades quanto aos mecanismos de controle.

Como alguns exemplos de auditorias realizadas no ano de 2011, a avaliação da regularidade dos processos de contratação e da execução das despesas referentes às prestações de serviços contratadas por órgãos ou entidades do Poder Executivo do Estado, por meio dos institutos de dispensa ou inexigibilidade de licitação é um exemplo. Dentre outros segue a avaliação da regularidade das entidades sem fins lucrativos beneficiadas com recursos estaduais, a conformidade da sua aplicação e a efetividade do objeto pactuado.

- Coordenação das atividades de Auditoria

Área gerenciada pela Diretoria Central de Coordenação de Unidades de Auditoria (DCCA), que tem por finalidade orientar, coordenar, acompanhar e avaliar o desempenho das auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Compete à Coordenação dotar as auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna dos padrões, técnicas e métodos necessários ao desenvolvimento de suas atividades orientando tecnicamente a execução dos trabalhos de auditoria operacional.

Além do exposto, coordena e acompanha a elaboração e a execução do Plano Anual de Auditoria, avaliando o desempenho das auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna; acompanhando as auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna quanto à avaliação do cumprimento das recomendações expressas em produtos de auditoria e das decisões em matéria de correição administrativa;

Cabe a este departamento avaliar sistematicamente a estrutura das auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna visando propor medidas e ações de melhoria dos recursos humanos, materiais e tecnológicos; acompanhar a elaboração do Relatório de Controle Interno que integra a prestação de contas do exercício financeiro dos administradores e gestores dos órgãos, entidades e fundos da Administração Pública direta e indireta do Poder Executivo; intermediar as ações das demais unidades da CGE junto às auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna.

- Execução do PAA das Auditorias Setoriais, Seccionais e Núcleos de Auditoria Interna

A Diretoria Central de Coordenação de Unidades de Auditoria subsidia, anualmente, a elaboração do Plano Anual de Auditoria (PAA) executado pelos titulares das auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, bem como a avaliação dos mesmos.

O planejamento anual foi idealizado a partir da necessidade de sistematizar e padronizar procedimentos a serem observados pelas auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna, objetivando: definir, antecipadamente, os exames adequados para a consecução dos objetivos do trabalho, em espaço de tempo razoável e com meios disponíveis;

É de sua função facilitar a administração do tempo durante a realização do trabalho; estabelecendo racionalmente a extensão dos procedimentos de auditoria a serem utilizados; assegurando a uniformidade dos levantamentos, exames e avaliações a serem realizados pelos diversos integrantes de cada equipe.

Esta diretoria é responsável por definir pontos de auditoria a partir das especificidades da execução orçamentária, financeira e patrimonial do órgão/entidade; evitar improvisações e sobrecarga de trabalho.

- Avaliação de Efetividade dos Trabalhos de Auditoria

A verificação da implementação das medidas recomendadas nos relatórios de auditoria operacional está sendo realizada pela Superintendência Central de Auditoria Operacional/Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão/Controladoria-Geral e pelas auditorias setoriais, seccionais e núcleos de auditoria interna desde abril de 2005, quando foi instituída e padronizada a metodologia de elaboração e apresentação semestral do Relatório de Avaliação de Efetividade, por meio da Instrução de Serviços nº 04/2005.

Por meio da Resolução AUGE nº 003/2010, de 19 de março de 2010, foram fixados os prazos para o cumprimento das recomendações contidas nos Relatórios de Auditoria e das decisões em matéria de Correição Administrativa e os procedimentos complementares ao disposto na Resolução Conjunta AUGE/SEPLAG nº 001.

Em 31/12/2011, o índice geral de implementação de recomendações alcançou o percentual de 89,74%, correspondente a 13.178 recomendações implementadas do total de 14.685 recomendações avaliadas e registradas no SIGA pelas auditorias setoriais, seccionais e

núcleos de auditoria interna integrantes dos órgãos da Administração Direta e das entidades autárquicas e fundacionais do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

- Superintendência Central do Controle de gestão

A Superintendência Central do Controle de gestão é a área que tem por finalidade avaliar o desempenho da gestão pública estadual, a fim de subsidiar as decisões governamentais, contribuindo para o aperfeiçoamento das políticas públicas e para a transparência das ações governamentais.

É o dever desta Superintendência planejar e coordenar os trabalhos de auditoria de avaliação de programas governamentais; planejar e coordenar trabalhos de auditoria para avaliação dos mecanismos de controle dos contratos de gestão celebrados pelos órgãos e entidades do Poder Executivo; planejar e coordenar os trabalhos de acompanhamento das contas públicas do Poder Executivo, verificando o cumprimento das exigências legais, em especial, da Lei Complementar Federal nº 101 de 04 de maio de 2000.

Além de suas atribuições, o Controle de Gestão acompanha e avalia a execução orçamentária anual do Poder Executivo, bem como a compatibilidade da Lei Orçamentária Anual (LOA) à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), ao Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG) e ao Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI).

- Controle de contas

Área gerenciada pela Diretoria Central de Controle de Contas (DCCC), que tem por finalidade planejar, coordenar e executar trabalhos de acompanhamento e auditoria das contas do Poder Executivo, competindo-lhe avaliar a consistência de indicadores contábeis, bem como o cumprimento dos limites previstos na Lei Complementar Federal nº 101 de 2000, propondo, quando couber, medidas para as devidas adequações; verificar a compatibilidade da LOA à LDO, ao PPAG e ao PMDI; acompanhar o cumprimento de considerações e ressalvas, apresentadas pelo Tribunal de Contas do Estado, no tocante às contas anuais do Governador.

Nesse contexto, destacamos como principais trabalhos afetos às contas públicas realizados em 2011: elaboração do Relatório do Controle Interno relativo ao exercício de 2010; elaboração de Relatórios de Auditoria de Gestão Fiscal; elaboração de Notas Técnicas no que tange às contas públicas; análise do processo de “abertura de vista” nas Contas Governamentais de

2010; acompanhamento das considerações e recomendações apresentadas pelo Tribunal de Contas do Estado, no tocante às contas anuais do Governador.

3.2.2 Correição administrativa

Área gerenciada pela Subcontroladoria de Correição Administrativa (SCA), que tem por finalidade coordenar o regime disciplinar do servidor público e aplicá-lo no âmbito do Poder Executivo.

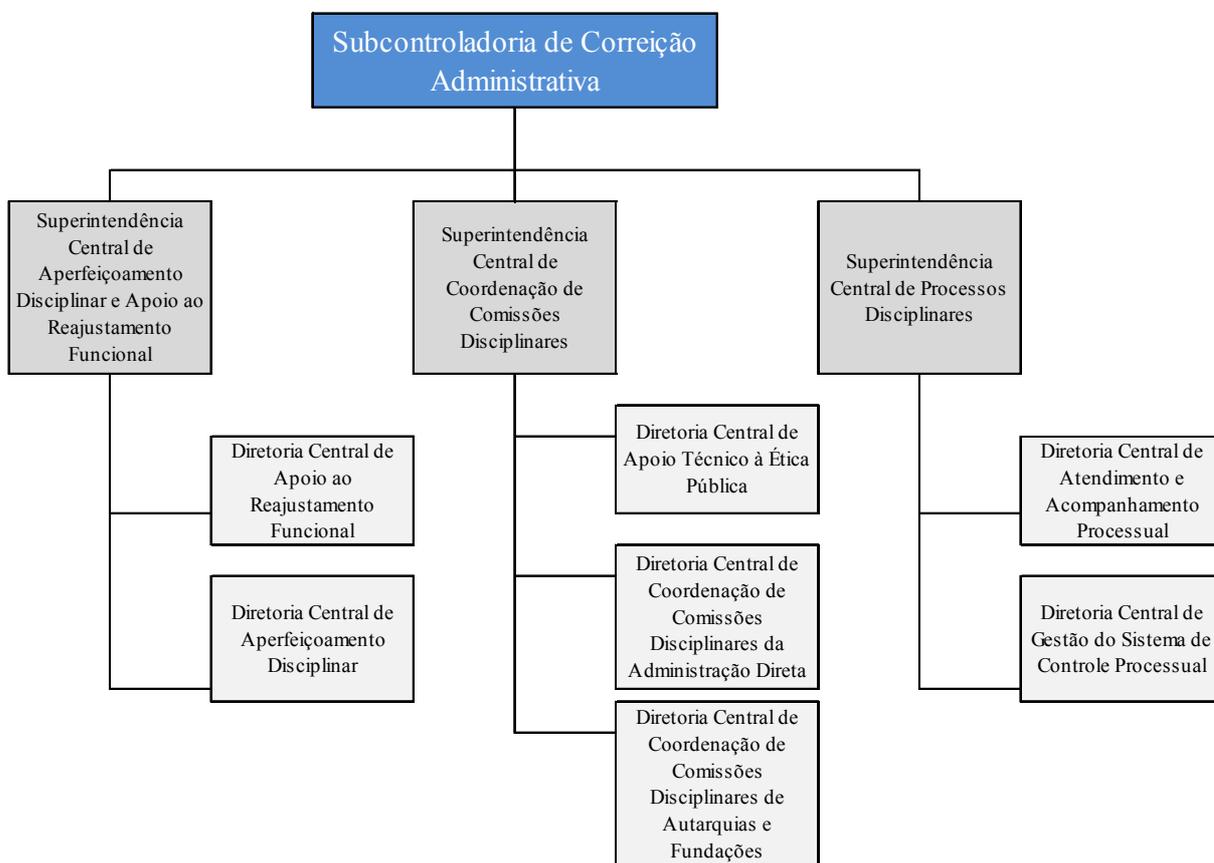


Figura 09 – Organograma da Subcontroladoria de Correição Administrativa. Fonte: www.controladoriageral.mg.gov.br/Institucional/organograma. acesso em 13 de maio de 2012.

Compete à Subcontroladoria de Correição orientar, coordenar e acompanhar as atividades de prevenção da ocorrência de ilícitos administrativos e de correição administrativa no âmbito do Poder Executivo;

Dentre suas principais responsabilidades, cabe a esta Subcontroladoria promover ações de divulgação dos preceitos que integram o regime disciplinar do servidor público; estabelecer normas e procedimentos de correição a serem adotados pelos órgãos e entidades do Poder Executivo; definir, orientar, coordenar e acompanhar as ações que visem ao reajustamento funcional dos servidores públicos no âmbito do Poder Executivo.

Possui a função de realizar diligências iniciais, objetivando a apuração, de ofício, ou como decorrência de manifestações, representações ou denúncias recebidas; propor ao Controlador-Geral do Estado medidas que visem ao aperfeiçoamento do regime disciplinar e da instauração de procedimentos administrativo-disciplinares; providenciar a instauração e instrução de procedimentos administrativo-disciplinares; promover correições gerais ou parciais em procedimentos administrativos realizados por comissões processantes e sindicantes subordinadas tecnicamente à CGE.

A Subcontroladoria de Correição Administrativa articula-se com as unidades de correição dos órgãos e entidades do Poder Executivo, visando à uniformização de procedimentos técnicos, à integração de treinamentos em matéria correcional e à prevenção de ilícitos administrativos. É de responsabilidade da mesma definir, orientar, coordenar e acompanhar os procedimentos de apuração preliminar, com o objetivo de verificar o cabimento da instauração de procedimentos administrativo-disciplinares; articular-se com as demais unidades da Controladoria-Geral do Estado, visando subsidiá-las no desenvolvimento de suas atividades.

Para o satisfatório desempenho das atividades afetas ao regime disciplinar, é de fundamental importância a articulação da SCA com as unidades de correição dos demais órgãos e entidades do Poder Executivo, visando à uniformização de procedimentos técnicos, a integração de treinamentos e a disseminação de ações de prevenção de ilícitos administrativos.

Tal articulação foi reforçada pela Lei Delegada nº 180 de 2011, vez que a atividade correcional foi formalmente inserida nas unidades setoriais e seccionais de controle interno nos termos da citada norma legal.

3.2.3 Informação Institucional e Transparência

Área gerenciada pela Subcontroladoria da Informação Institucional e da Transparência (SIT), que tem por finalidade promover, no âmbito do Poder Executivo, o incremento da transparência pública, objetivando fomentar a participação da sociedade civil e a prevenção e combate à corrupção e malversação dos recursos públicos.

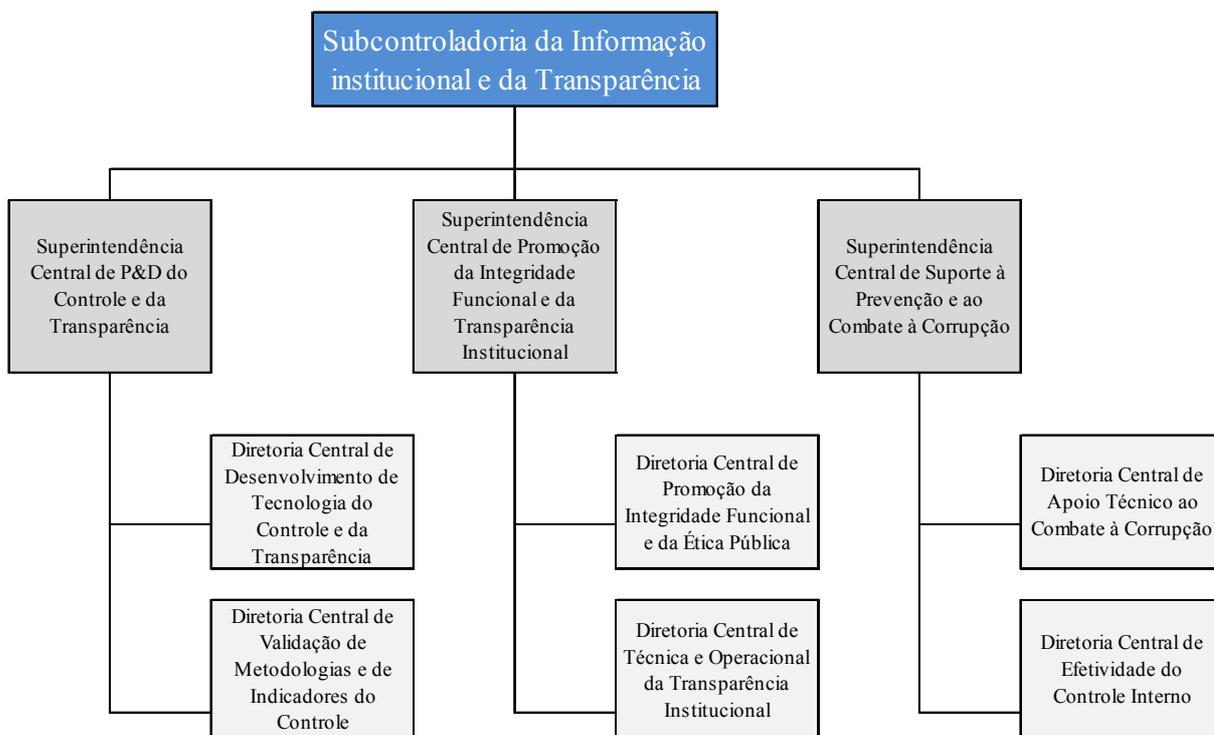


Figura 10 – Organograma da Subcontroladoria da Informação Institucional e da Transparência. Fonte: www.controladoriageral.mg.gov.br/Institucional/organograma. acesso em 13 de maio de 2012.

A Subcontroladoria da Informação Institucional e da Transparência foi criada para estabelecer, em articulação com os órgãos e entidades do Poder Executivo, as diretrizes da política de transparência pública; estabelecer as diretrizes da política de prevenção e combate à corrupção; fomentar o controle social mediante o incremento da transparência da gestão pública.

Além de suas responsabilidades destacadas, ainda cabe a esta subcontroladoria sugerir, desenvolver e aperfeiçoar procedimentos de controle interno e transparência na gestão pública, bem como estratégias de combate à corrupção.

A SIT fomenta a adoção de medidas tendentes ao fortalecimento da integridade funcional no âmbito do Poder Executivo Estadual zelando pelo atendimento de convenções e compromissos internacionais assumidos pela República Federativa do Brasil, que tenham como objeto a prevenção e combate à corrupção e transparência institucional no âmbito de

suas atribuições; articular-se com as demais unidades da CGE, visando subsidiá-las no desenvolvimento de suas atividades.

O Governo de Minas prima pela boa governança, ética, transparência e com foco no interesse público, prevenindo ações de corrupção. Com a elaboração da Política Estadual de Transparência, Prevenção e Combate à Corrupção, objetiva-se concretizar a política pública que promova a informação institucional, coibindo práticas de corrupção, assim como cria um ambiente favorável e promissor para a participação da sociedade mineira no desenvolvimento, visando “Tornar Minas o Melhor Estado para se Viver”.

A referida política, elaborada em 2011, conta com um conjunto de princípios, fundamentos, eixos, objetivos e instrumentos que norteiam o trabalho da SIT e que será normatizada no exercício de 2012.

Elaborado e aprovado esse documento estruturador, a CGE, através da SIT, deu início a diversas ações previstas na Política, dentro dos três eixos temáticos: Promoção da Transparência e Fomento ao Controle Social; Legitimação da Ação Governamental; e Fortalecimento Institucional.

3.3 Comparativo com os elementos chave

Em muito se assemelham as atividades desenvolvidas pelas Controladorias-Gerais da União e do Estado de Minas Gerais, a seguir seguem algumas observações e pontos que foram observados ao longo do trabalho transcorrido.

União	Estado de Minas Gerais
<u>Finalidade</u> : assistir direta e imediatamente o Presidente de República no desempenho de suas atribuições...atinentes à defesa do patrimônio público entre outras.	<u>Finalidade</u> : assistir diretamente o Governador no desempenho de suas atribuições...atinentes à defesa do patrimônio público entre outras.
<u>Organograma</u> : dividido em 4 Secretarias Controle Interno Prevenção da Corrupção e Info. Estratégicas Corregedoria Ouvidoria	<u>Organograma</u> : dividido em 3 Subcontroladorias Auditoria e Controle de Gestão Correição Administrativa Informação Institucional e Transparência
<u>Titular</u> : Ministro de Estado Chefe	<u>Titular</u> : Controlador-Geral do Estado

Figura 11 - Comparativo 01. Fonte: Elaborado pelo autor, 2012.

Com relação à finalidade a que competem os órgãos abordados, verificou-se que ambas possuem literalmente as mesmas atribuições, deveres e obrigações dentro de sua esfera de atuação, como defesa do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e desenvolver atividades de ouvidoria e incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública.

Há diferenciações na forma como ambas foram estruturadas.

A CGU foi dividida em quatro Secretarias. A Secretaria de Controle Interno, como o próprio nome cita, cuida do controle interno da União, mas também compete a este órgão a responsabilidade pela auditoria pública. A Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas cuida tanto da prevenção e combate à corrupção quanto da transparência pública. A Secretaria de Corregedoria atua no combate à impunidade e a Secretaria de Ouvidoria examina as manifestações sobre o serviço público podendo atuar com planos de correção e prevenção de falhas do serviço público.

A CGE, embora esteja dividida em apenas três órgãos, criou subcontroladorias e dentro destas criou superintendências contendo várias diretorias que suportam as atividades para o atingimento das finalidades propostas ao Estado. A Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão foi fragmentada em responsabilidades distintas de Auditorias Operacionais e Auditorias Especiais, o controle de gestão é feito separadamente em outra superintendência que desmembra as responsabilidades em diretorias para Controle de Contas e Controle de Contratos que, pela complexidade de suas movimentações, requer sua Diretoria exclusivamente.

Destarte, percebe-se que a maior segregação das responsabilidades facilita o entendimento do objeto a ser controlado permitindo maior aperfeiçoamento e controle das funções recebidas por cada órgão da CGE. Em contrapartida, o departamento de Ouvidoria merecedor de uma Secretaria própria na CGU não teve o seu lugar de destaque na CGE.

União	Estado de Minas Gerais
Auditoria	
Avaliar a execução dos Orçamentos Critério: Materialidade, relevância e risco. Ênfase nas avaliações da execução dos programas do governo.	Implementar e difundir técnicas de auditoria Critérios: Instituições com maior complexidade técnica, com potencial redução de custos e indícios de fragilidade técnica, institutos de dispensa de licitação.
Auditoria realizada com base em sorteio pela Loteria Federal e ferramentas estatísticas	Planejamento e execução dos trabalhos de auditoria (PAA).
Audita a gestão dos recursos públicos através das auditorias anuais de contas.	Aprimoramento das normas, procedimentos e padrões
Avaliação da efetividade das auditorias	Avaliação da efetividade das auditorias
Controle Interno	
Não há menção separado das atividades de auditoria e controle interno	Existe a Diretoria Central de Controle de Contas para fiscalizar as contas do Poder Executivo

Figura 12 - Comparativo 02. Fonte: Elaborado pelo autor, 2012.

A preocupação com o aprimoramento técnico, conceitos e procedimentos de auditoria como capacitação de toda a estrutura responsável por esta atividade é notada na CGE que dispõe de Diretorias exclusivas para esta finalidade, a base é devidamente preparada, atualizada e competente para a execução desta função, fato que não é claramente efetuado na CGU.

O planejamento da auditoria através dos critérios estabelecidos pela CGU mencionados, e os principais programas do governo são acompanhados pela administração pública federal, nota-se que o critério de sorteio é aleatório e pode não atuar de forma eficaz na busca pelos seus critérios anteriormente citados.

A CGE apresenta um planejamento anual de suas auditorias, o que direciona e determina o tempo de execução orientando e organizando a atividade como um guia.

Quanto à frequência, é demonstrado que a CGE efetua mais fiscalizações que a União.

Para o Controle Interno, há uma Diretoria especialmente para esta finalidade na CGE enquanto que na União esta atividade está intrinsecamente ligada às atividades de auditoria, não há uma separação das funções.

União	Estado de Minas Gerais
Prevenção da Corrupção	
Criação da Unidade de Inteligência com especial detecção das ilicitudes ocultas em atos	Atavés da SIT, atua com Diretoria de Apoio Técnico ao Combate à corrupção criando a Política Estadual de Transparência, Prevenção e combate à Corrupção
Correição e Ouvidoria	
Ambas são devidamente estruturadas com Secretarias próprias.	
Correição: Atua nas irregularidades cometidas e na aplicação das devidas penalidades	A SCA atua na prevenção de atos ilícitos e atua nas práticas de correição nas auditorias setoriais, seccionais e de núcleos de auditoria
Ouvidoria: Administra as denúncias, reclamações e sugestões aos órgãos competentes.	Não há uma Diretoria específica para a finalidade de Ouvidoria, mas atua nas denúncias recebidas através da Correição Administrativa

Figura 13 - Comparativo 03. Fonte: Elaborado pelo autor, 2012.

Ambas as controladorias atuam no combate e prevenção à corrupção, com as suas particularidades, trabalhando em prol do desenvolvimento à que lhe destinam. Divergências relevantes não foram encontradas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em se tratando das convergências e divergências na atuação da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais e da Controladoria-Geral da União, tendo revisado os principais conceitos aplicáveis à Controladoria na Administração Pública Brasileira e descrevendo as principais práticas adotadas pela Controlaria-Geral da União e Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, procurou-se identificar os padrões comuns de estrutura, procedimentos e práticas adotadas pelas mesmas, bem como os principais pontos de destaque deste trabalho.

À luz da discussão relatada no capítulo anterior, evidencia-se que ambas as controladorias caminham em busca da otimização do acompanhamento do patrimônio público e ambas têm em muito a contribuir em busca da perfeição do controle e melhor desempenho do patrimônio público.

A Controladoria do Estado de Minas Gerais destaca-se muito no que se refere à organização e distribuição das finalidades a serem desenvolvidas. O desenvolvimento do Plano Anual de Auditoria é uma técnica que organiza e dimensiona melhor os passos a serem seguidos bem como a cronologia que deve e pode ser controlada através desta ferramenta, a subdivisão das atividades que determina qual órgão é o responsável pelo Controle Interno e qual seria o responsável pela auditoria aumenta o desempenho de ambas as atividades. A constante busca e preocupação com as normas, procedimentos e atualizações das regras de uma auditoria e a distinção de um órgão que possa acompanhar e implementar tais atividades fortifica e solidifica a atuação da auditoria do Estado de Minas Gerais, práticas que podem ser adotadas com o intuito de fortalecer ainda mais a União.

A União em muito pode contribuir com as práticas de Inteligência em prevenção à corrupção e também com o amplo serviço de Ouvidoria oferecido pela mesma de uma forma tão segregada e com a relevância a qual compete tal característica.

É muito importante mencionar a performance das Auditorias Organizadas da CGE, pois a partir das práticas criadas pela mesma, foi possível controlar e monitorar tal atividade, pois fortalecendo a base operacional com as definições, atualizações e informações cria-se a possibilidade de melhoria e qualidade nas auditorias em busca da perfeição do monitoramento dos gastos públicos.

Faz-se necessário observar que nenhuma das duas organizações aproveitou-se dos benefícios da ISO 31000 que discorre a respeito da gestão dos riscos em uma administração como a pública, por exemplo. Como a definição da Controladoria inclui otimização dos resultados,

atualmente não podemos falar em modelo de gestão sem levar em consideração ou apenas ignorar as variáveis externas e o próprio risco que a operação da administração pode estar sujeita. Portanto, faz-se necessário que ambas as Controladorias se preparem com visão de futuro, se calcem das medidas necessárias para minimizar os riscos que a administração pública traz em suas operações cotidianas e vindouras.

Este trabalho contribui também para alertar as autoridades citadas para as práticas que já existem e que alguma delas ainda possam não ter aderido ou não ter conhecido em sua amplitude como também alerta para a necessidade de mais conhecimentos e estudos a serem aprofundados visto que em pouco se relatam a respeito de suas práticas e medidas e em muito acredita-se que possam ser objeto de aprofundamento e aperfeiçoamento.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Maria M. de. *Introdução à Metodologia do Trabalho Científico*. São Paulo, Atlas, 2006.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, Willian. *Auditoria – Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas, 1998.

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. *Normas Brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. Ed. São Paulo: Audibra, 1992.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BOYNTON, Willian C., Johnson, Raymond N., Kell, Walter G. *Auditoria*. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília. Senado, 1988.

BRASIL, Lei 9.784, de 29 de Janeiro de 1999. Disponível em [HTTP://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em Novembro de 2011.

BRASIL, Lei 10.683, de 28 de Maio de 2003. Disponível em [HTTP://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em Novembro de 2011.

CARDOZO, José Eduardo Martins. *Princípios Constitucionais da Administração Pública (de acordo com a Emenda Constitucional n.º 19/98)*. IN MORAES, Alexandre. Os 10 anos da Constituição Federal. São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 12. Ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005.

CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CEGALLA, Domingos Paschoal. *Dicionário Prático da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. *Gestão da Qualidade: Princípios e métodos*. São Paulo: Pioneira, 1993.

CFC – NBC TA 200

Disponível em www.normaslegais.com.br. Acesso em Novembro de 2011

COSTA, Eliezer Arantes da. *Gestão Estratégica: da empresa que temos para a empresa que queremos*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CRETELLA, Júnior, José. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DELEGADA, Lei. nº180 de 20 de Janeiro de 2011

Disponível em www.fazenda.mg.gov.br. Acesso Novembro de 2011

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DINIZ, Eli. *Governabilidade, Democracia e Reforma do Estado: Os Desafios da Construção de uma Nova Ordem no Brasil dos Anos 90* – Revista de Ciências Sociais. Rio de Janeiro, volume 38, nº 3, 1995.

DRUCKER, Peter F. *Desafios gerenciais para o século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1999.

ESTADO, Auditoria Geral do. Integridade, ética e transparência contra a corrupção. Belo Horizonte, Junho de 2008. Disponível em [HTTPS://www.controladoriageral.mg.gov.br](https://www.controladoriageral.mg.gov.br). Acessado em Setembro de 2011.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Curso de Direito Administrativo. Disponível em [HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina](http://jus2.uol.com.br/doutrina). Acesso em 05 de maio de 2012.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 2005

FLORES, Paulo César. *Auditoria Governamental no Controle Interno*. Instituto Gama de Assessoria a Órgãos Públicos. Porto Alegre, 2006.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Licitações e Contratos Administrativos: teoria, prática e jurisprudência*. São Paulo. Atlas. 2003.

GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo, Atlas, 2001.

GOVERNANÇA Corporativa, Instituto Brasileiro de. Disponível em www.ibcg.org.br. Acesso em Novembro de 2011

INTERNAL Auditors, The Institute of. *The role of auditing in Public Sector Governance*. USA, November, 2006. Disponível em <<http://www.theiia.org>>. Acessado em Outubro de 2011.

ISO 31000 - www.slideshare.net/fdecicco/nbr-iso-31000-projeto-final-seg

KAHOMA, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 6. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

MEDAUAR, O. *Direito Administrativo Moderno*. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MEIRELLES, H.L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33º ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, C. A. B. *Curso de Direito Administrativo*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MINAS GERAIS, Controladoria do Estado de. Definição. Disponível em www.controladoriageral.mg.gov.br. Acesso em Novembro de 2011.

MINAS GERAIS, Constituição de (1989) Constituição do Estado de Minas Gerais. Assembléia Legislativa, 1989.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; Fisch, Sílvio. *Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas*. Editora Atlas. SP.1999. 2ª ed.

OLIVEIRA, L. M.; Filho, A. D. *Curso Básico de Auditoria*. São Paulo, Atlas, 2001.

OSBORNE , D.; GAEBLER, T. *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. NY Addison-Wesley, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luis. *Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura e Aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2003.

PATON, C., MASTELARI, D. A., NOGUEIRA, J. A., TEIXEIRA, S. A., MARTINS, V. F., VEIGA, W. da F. *O uso do "Balanced Scorecard" como um sistema de gestão estratégica*. Unopar Cient., Ciênc. Juríd. Empres. , Londrina, v. 1, n. 1, p. 173-186, mar. 2000.

PEREZ Jr., José Hernandez; Oliveira, Luis Martins de; Santos Silva, Carlos Alberto dos; *Controladoria Estratégica*. Atlas. 2007. 4ª Ed.

PRADO, Francisco Octávio de Almeida. *Improbidade Administrativa*. São Paulo: Malheiros, 2001.

Processo de Gestão de Riscos. Fonte: Processo de Gestão de Riscos ISO 31000. Disponível em www.administradores.com.br/informe-se/artigos/processo-de-gestao-de-riscos, acesso em 13 de maio de 2012.

Relatório de Controle Interno nº 1520.1515.12 – Exercício Financeiro de 2011 – Governo do Estado de Minas Gerais – Controladoria-Geral do Estado. Acesso em 19/05/2012. www.almg.gov.br.

SARAVIA, Enrique Jerônimo. Revista ADM.MADE do mestrado em administração e desenvolvimento empresarial – universidade Estácio de Sá – artigo ano 10, v.14 n.3 p1-8, outubro/dezembro 2010

SERESUELA, Nívea Carolina de Holanda. Princípios constitucionais da Administração Pública. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3489>>. Acesso em: 5 maio 2012.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade*. São Paulo, Atlas, 2003.

SILVA, J.A. da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental, um enfoque administrativo*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública, um enfoque na Contabilidade Municipal*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STEWART, J.; RANSON, S. *Management in the public domain. Public Money and Management*, p.13-19, Spring/Summer, 1988.

TAVARNARO, G. H. J. *Princípios do processo administrativo*. Disponível em: <http://kplus.cosmo.com.br/matéria/>. Acesso em Novembro de 2011.

UNIÃO, Controladoria Geral da. Definição. Disponível em www.cgu.gov.br. Acesso Novembro de 2011

VIEGAS, Waldir. *Fundamentos de Metodologia Científica*. Brasília: Paralelo 15, Editora Universidade de Brasília, 1999.

Disponível em www.significados.com.br/governo, Acesso em 02 de junho de 2012

Disponível em www.ajufe.org.br Dicionário Jurídico – Associação dos Juízes Federais do Brasil - acesso em 27/05/2012

Disponível em pt.wikipedia.org/wiki/Corregedoria – acesso em 27/05/2012.