

Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público

Preventive Nature of Internal Control in the Public Sector

Dimona Albuquerque Arraes Freire¹
Paulo César de Sousa Batista²

RESUMO

O objetivo central do artigo consiste em investigar a essência preventiva do controle interno, com foco no gerenciamento de riscos nos processos, evidenciando as recomendações práticas para adoção de uma sistemática eficaz no setor público. Tal perspectiva de controle, ao contrário do tradicional foco na conformidade, busca conhecer de forma antecipada, as situações que envolvam irregularidades, desvios e fraudes na utilização dos recursos públicos, e promover ações corretivas tempestivas. Para o alcance desse propósito, a temática foi explorada a partir das contribuições teóricas de Glock, Castro, Medauar, Olivieri, Spira e Page e Sarens, De Visscher e Van Gils, com o recurso metodológico da análise de conteúdo exposta por Bardin. Da análise realizada, foi identificada a trajetória do controle interno no setor público e, as diretrizes relevantes para a atuação preventiva nos processos organizacionais, elencadas por Glock, tais como a descentralização do controle,

1 Mestre em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). Auditora de controle interno da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE). Orientadora da Célula de Gerenciamento de Riscos na Coordenação de Controle Interno Preventivo da CGE. E-mail: dimona_f@hotmail.com.

2 PhD em Economia pela Universidade de Illinois. Professor adjunto da Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: batista.pcs@gmail.com.

a visão sistêmica em sua implantação, a existência de pontos de controle claramente definidos, a realização da avaliação de riscos, a correta utilização de procedimentos de controle e um monitoramento sistemático. Dentre essas, a avaliação de riscos se afigura como o mais crítico desses elementos para a eficácia do controle interno preventivo.

Palavras-Chave: Controle Interno. Controle Interno Preventivo. Prevenção. Processos. Riscos.

ABSTRACT

The main objective of this article is to investigate the preventive essence of internal control, focusing on process risk management, highlighting the practical recommendations for the adoption of an effective system in the public sector. This perspective of control, unlike the traditional focus on compliance, seeks to know, in advance, situations that involve irregularities, deviations and fraud in the use of public resources, and to promote timely corrective actions. To achieve this purpose, the theme was explored based on the theoretical contributions of Glock, Castro, Medauar, Olivieri, Spira and Page and Sarens, De Visscher and Van Gils, with the methodological feature of content analysis exposed by Bardin. From the analysis performed, the trajectory of internal control in the public sector was identified, and the relevant guidelines for the preventive action in the organizational processes, listed by Glock, such as the decentralization of control, the systemic vision in its implantation, existence of clearly defined control points, the performance of risk assessment, the correct use of control procedures, and a systematic monitoring. Among these, risk assessment seems to be the most critical of these elements for the effectiveness of preventive internal control.

Keywords: Internal control. Preventive Internal control. Prevention. Processes. Risk.

1 INTRODUÇÃO

As práticas de controle interno na esfera pública brasileira são atividades recentes. Na previsão do artigo 70, da Constituição de 1988, o controle interno é uma atividade de apoio ao controle externo. O Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central de controle interno no âmbito federal, considerado o parâmetro organizacional para os governos estaduais e municipais, iniciou a sua estruturação a partir de 2003. Desde então, a atuação do controle interno tem sido associada à dimensão de conformidade, para a apuração de irregularidades, de forma *ex post*, com vistas à consequente responsabilização do gestor público.

A partir da proposta do modelo gerencial para o setor público, a administração pública, que se encontrava com os seus processos obsoletos em comparação com outros setores da economia, assumiu nova postura. O novo modelo buscou transmitir à administração a dinâmica da arena privada, resguardadas as devidas peculiaridades da atividade, e criou condições para o aprimoramento da atividade do controle interno e de sua contribuição para a gestão das políticas públicas.

Nessa reformulação, o controle interno tem assumido uma perspectiva mais preventiva, que direciona a orientação das suas atividades para o gerenciamento dos riscos relacionados às fraudes ou aos erros nos processos de gestão, os quais possam ocasionar desvios e irregularidades, comprometedores da eficiência

e da eficácia dos objetivos propostos nas políticas públicas.

Com tal potencial contributivo, o controle interno no setor público tem sido reconhecido como um tema atual e de maior relevância. Dessa forma, este artigo tem como objetivo principal evidenciar a essência preventiva do controle interno, com destaque para a gestão de riscos nos processos organizacionais da gestão pública, indicando recomendações e diretrizes práticas necessárias à sua atuação eficaz, à luz de reflexões relevantes e atuais sobre o tema.

Para o cumprimento desse propósito, o trabalho tem caráter de pesquisa exploratória, por possibilitar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca da temática – que, embora relevante, tem sido pouco explorada, nos termos de Gil (2008). A técnica metodológica utilizada foi a pesquisa documental e a bibliográfica e, no tratamento dos dados coletados, a análise de conteúdo, para possibilitar a inferência e a interpretação do conhecimento incorporado ao material pesquisado (BARDIN, 2009).

Em termos de estrutura, o artigo compreende, além desta introdução e das considerações finais, três outras seções. A segunda seção descreve a evolução do controle interno no setor público, desde sua tradicional concepção, com foco na conformidade, até a vertente preventiva contemporânea (CASTRO, 2013; OLIVIERI, 2010). A terceira seção reúne reflexões sobre o controle interno, na perspectiva preventiva, a partir da contribuição de Intosai (1998), Medauar (2014), Olivieri (2010) e Glock (2015). A quarta seção apresenta as diretrizes essenciais (Glock, 2015), que devem ser adotadas para a atuação preventiva do controle, à luz da retórica em torno do gerenciamento de riscos nos processos.

2 TRAJETÓRIA DO CONTROLE INTERNO PREVENTIVO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As iniciativas de controle interno preventivo no Brasil ocorrem desde o período do Império, a partir da primeira constituição republicana de 1891, com a criação do Tribunal de Contas. Nessa época, em que não existia ainda o conceito de controle interno, competia ao Tribunal de Contas o exame prévio dos atos de receita e despesa, verificando a sua legalidade antes de serem submetidos ao Congresso, em cumprimento ao artigo 89: “É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso” (BRASIL, 1891).

Os avanços nessa concepção inicial prosseguiram na Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, com vistas a atribuir ao Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do Executivo:

Art. 77 — Compete ao Tribunal de Contas:

[...]

§ 1º — Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional.

§ 2º — Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste (Idem, 1946).

Castro (2013, p. 386) explica que os contratos que envolviam os atos resultantes de obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional e as notas de empenho só seriam considerados váli-

dos depois de submetidos ao controle prévio do TCU. Caso tais atos fossem recusados, teriam a sua execução suspensa. Segundo o autor, essa determinação gerou um acúmulo de autorizações, que sobrecarregou o Tribunal, impossibilitando-o, dessa forma, de antever todas as situações de irregularidades.

Sobre essa dimensão e proporção do exercício do controle de forma exclusiva pelo TCU, Olivieri (2010, p. 86) menciona:

O controle prévio do gasto público pelo TCU significava um controle administrativo *ex ante*, pelo qual o Tribunal verificava a legalidade de todas as decisões de gasto dos gestores do Executivo e podia impedir sua realização nos casos em que a despesa fosse considerada ilegal, ou seja, acima do limite ou não prevista na lei orçamentária. O crescimento da administração pública e os limites organizacionais do TCU impediam, na prática, essa sistemática de controle prévio e total, que abrangia todos os atos administrativos.

Diante do comprometimento da efetividade das ações do controle prévio pela instituição, surgiu a necessidade da estruturação de um arranjo institucional nas organizações públicas, para o exercício do controle prévio da despesa pública. O TCU passou a utilizar, por exemplo, as auditorias e inspeções como estratégias de fiscalização. (Ibidem, p. 86)

A Lei nº 4.320/64, que reorganizou as normas de direito financeiro e de contabilidade pública, ao introduzir as expressões de controle interno e controle externo, com a respectiva segregação das funções, determinou, em seu artigo 77, a necessidade de acompanhamento da gestão pública quanto à legalidade dos atos de execução orçamentária, de forma prévia, concomitante e subsequente. Para Olivieri (2010, p. 87), a Lei

nº 4.320/64 indicava:

a preocupação não apenas com a execução contábil e financeira, mas com a execução física de programas de governo, ou seja, uma preocupação com um controle efetivo, que pudesse alterar o rumo das ações de governo tempestivamente, de forma a possibilitar a correção de erros, ao invés de ser um controle *a posteriori* e meramente formal.

A Constituição de 24 de janeiro de 1967 (BRASIL, 1967a), que recepcionou a Lei nº 4.320/67, consagrou o controle interno com a função de apoio técnico ao controle externo e transferiu definitivamente para o Poder Executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos (CASTRO, 2013, p. 388). Além disso, a partir das diretrizes burocráticas do Decreto-lei nº 200/67 (BRASIL, 1967b), a perspectiva preventiva do controle interno foi vislumbrada, conforme a menção no *Relatório de Gestão da Secretaria Federal de Controle*, de 1995. (1995, p. 9-10 apud RIBEIRO, 1997, p. 18):

Vivemos um período de reformulação do Estado, onde se busca romper com estruturas meramente burocráticas, bem como repensar o próprio papel do Estado que, deixando de ser um ente meramente legalista, procura resultados mediante indicadores previamente estabelecidos. [...] A **postura preventiva** permitiu uma mudança nos métodos do controle. [...] **As atividades estão voltadas para a orientação e não mais para a punição. O controle preventivo, orientador e voltado para a aferição de resultados vem se mostrando como a maneira mais produtiva de tratar a coisa pública.** (grifos nossos)

A fase burocrática da administração pública foi, portanto,

o período em que o controle interno se desenvolveu, como um prelúdio para a sua atuação essencialmente preventiva, no combate aos atos ilegais, conforme previu o *Plano Diretor da Reforma do Estado*: “Os controles administrativos, visando evitar a corrupção e o nepotismo, são sempre a priori. Parte-se de uma desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas” (BRASIL, 1995, p. 15).

Na fase do modelo gerencial para a gestão pública, vale destacar a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – que fortaleceu o papel do controle interno ao estabelecer os princípios de gestão fiscal preventiva, em conjunto com os demais princípios elencados no artigo 1º, §1º (planejamento, equilíbrio, transparência e responsabilidade), *in verbis*:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se **previnem riscos e corrigem desvios** capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000, grifos nossos).

A LRF não revogou a Lei nº 4.320/64, a qual disciplina sobre os princípios de planejamento e controle para os orçamentos, mas veio introduzir o conceito de gestão fiscal respon-

sável. Os dois normativos possuem objetivos distintos, embora se complementem. O objetivo da Lei nº 4.320/64 estabelece as novas técnicas orçamentárias de planejamento e execução e define as competências para o exercício das atividades de controle. Por sua vez, o objetivo da LRF amplia o exercício do controle interno, para a prevenção do desperdício dos recursos públicos e o combate do endividamento público superior à capacidade financeira.

Com a consolidação da Controladoria-Geral da União (atualmente, Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU) – órgão de controle interno em nível federal, e referência para o controle interno nos âmbitos estadual e municipal – as ações do controle interno público têm sido direcionadas para a modelagem preventiva. A CGU, que busca o equilíbrio entre o combate à corrupção e o controle preventivo, implementou ações com o objetivo de fortalecer o papel preventivo do controle interno, principalmente durante o biênio 2007-2008 (BALBE, 2013, p. 133).

A preocupação da CGU em manter o caráter preventivo do controle interno tem sido enfatizada com ações práticas. Em 2008, o órgão realizou o primeiro sorteio especial para fiscalizar o andamento de obras do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Cinquenta municípios, com população de até 500 mil habitantes, foram selecionados em um universo de 2.572 municípios beneficiados pelo programa com recursos federais nas áreas de saneamento e habitação (Ibidem, p. 141-142). Dessa forma, com a atuação preventiva, as falhas nos processos, quando existentes, puderam ser corrigidas tempestivamente, sem a necessidade de interromper as obras ou de buscar o posterior ressarcimento de eventuais prejuízos aos

cofres públicos (Ibidem, p. 142).

Para Olivieri (2010), na fase gerencial da gestão pública, não houve propriamente uma ruptura do padrão histórico insulado e pouco responsivo das instituições de controle, mas um esforço de resposta às pressões democráticas: “Essas respostas são, contraditoriamente, por vezes impulsionadas e por vezes refreadas pelo padrão de funcionamento dessas instituições, marcadas fortemente pela hierarquia e pelo apego estrito ao formalismo e à legalidade” (OLIVIERI, 2010, p. 91). Não obstante, a autora visualiza que o modelo atual do controle interno tem se demonstrado responsivo, pois consolida a efetiva capacidade de avaliação e o monitoramento da execução das políticas públicas, sobretudo, quando estabelece medidas preventivas de controle.

Assim, os órgãos de controle interno se tornaram o primeiro filtro para a prevenção do desperdício dos recursos públicos, pois se posicionam próximos aos atos de gestão e convivem no cotidiano do funcionamento da administração pública. Logo, o fortalecimento desse instrumento de Estado tem o condão de oferecer uma série de benefícios à execução das políticas públicas, na medida da amplitude de sua atuação, em que deverá exercer todas as potencialidades que a Constituição tem lhe reservado (COELHO, 2016, p. 73).

Percebe-se, dessa forma, que as instâncias responsáveis pelo controle interno no Brasil, muito em função de sua origem e de regramentos que perduraram ao longo dos anos, atuavam de forma repressiva, com um viés eminentemente contábil ou, meramente formal (SPINELLI; CRUZ, 2016, p. 219). O resultado dessa atuação, embora meritório, percorre um rito no qual a responsabilização dos agentes e o ressarcimento financeiro aos cofres públicos, ocorrem de forma ex

post aos atos ilegais praticados, e impossibilita uma atuação mais efetiva do controle das políticas públicas.

Por outro lado, é importante esclarecer que as de medidas preventivas não visam a substituição das tradicionais ações de conformidade no controle interno, com suas ações de caráter repressivo ou reativo. Essas duas atividades coexistem e se complementam, pois, onde existe um legado de irregularidades, também haverá o dever de cumprimento das sanções pelos responsáveis, no intuito de, inclusive, desestimular a reincidência dessas práticas.

3 REFLEXÕES SOBRE A VERTENTE PREVENTIVA DO CONTROLE INTERNO

A designação do controle interno como preventivo não chega a ser uma classificação doutrinariamente consolidada, embora a nomenclatura venha sendo utilizada por autores que se referem a práticas, métodos e ações de controle que são aplicados tempestivamente aos processos de gestão, de maneira precavida, no intuito de evitar que ocorram responsabilizações por parte dos gestores públicos e prejuízos ao erário (CASTRO, 2013; GLOCK, 2015; RIBEIRO, 1997; INTOSAI, 1998; ME-DAUAR, 2014).

A perspectiva preventiva do controle interno não se confunde com o conceito jurídico de controle prévio dos atos administrativos, que antecede a conclusão ou operatividade do ato, condicionando a sua eficácia a determinados atos, mas se refere a um controle interno que busca se antecipar à conclusão do ato, cujo objetivo final é trazer segurança a quem o

prática, ou por ele se responsabiliza (CASTRO, 2013, p. 368). Para Glock (2015, p. 24), os controles internos preventivos são projetados para evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades, e, por essa razão, devem ser executados anteriormente à conclusão do ato.

Ao considerar os postulados principais para a existência efetiva do controle interno, Castro corrobora a “atuação de caráter prévio para os atos e preventivo para as ações, como medida assecuratória dos atos e eficiência dos processos” (Ibidem, 2013, p. 366). Na administração pública, a presença de um sistema de controle interno que auxilia o controle externo, com previsão na Constituição Federal de 1988 (CF/88), já caracteriza um mecanismo de prevenção aos possíveis erros e fraudes que envolvem os gastos públicos:

Destaca-se, desta feita, o papel fundamental do controle interno de antever-se ao controle externo a atividade de controle e fiscalização da Administração Pública, no sentido de depurar ao máximo o controle, diminuindo desta maneira a demanda dos Tribunais de Contas que – na maioria dos casos – não controlam apenas um único ente e, sim, uma centena deles (CASTRO, 2014, p. 126).

Sob a ótica de Ribeiro (1997, p. 18), a postura preventiva do controle se relaciona diretamente ao desempenho da gestão pública quando busca a integração do ciclo que envolve planejamento, orçamento, finanças e controle, com a finalidade de dar suporte ao gestor público por meio de mecanismos de controle que priorizem a qualidade do gasto público nos parâmetros de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. Esse novo enfoque, além de priorizar a qualidade do gasto, iniciou a discussão sobre os resultados objetivos da gestão de recursos públicos.

A *Declaração de Lima (Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización)*, emitida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (The International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai), determina a existência de dois momentos para a atuação do controle interno: o prévio e o posterior. O prévio é realizado antes da conclusão das operações financeiras e administrativas, sendo considerado eficaz e imprescindível à boa e regular economia financeira pública (INTOSAI, 1998, p. 5, tradução nossa). O impedimento da ocorrência de possíveis prejuízos é, portanto, o maior benefício do controle prévio. Por outro lado, apresenta como desvantagem o trabalho excessivo e dispendioso que é dedicado para a identificação tempestiva dessas ocorrências (Ibidem, p. 5, tradução nossa).

Medauar (2014) evoca a capacidade preventiva de todo sistema de controle eficaz, o qual deve suscitar, na própria administração, uma deontologia que previna o arbítrio, a fim de que se torne parte da rotina e dos costumes dos serviços públicos (BRAIBANT; QUESTIAUX; WIENER, 1973 apud MEDAUAR, 2014, p. 18). A autora realça como atributo do controle, o pressuposto de uma atividade precedente que, na maioria das situações, se apresenta na vertente repressiva; porém, o controle na forma preventiva “incide sobre simples iniciativa ou proposta de realizar certa medida, ou seja, antes do ato, atividade ou conduta efetivamente realizados, com o objetivo de evitá-los” (FORTI, 1915 apud MEDAUAR, 2014, p. 28).

Na esfera privada, a qual tem se aproximado cada vez mais da esfera pública, guardadas as devidas especificidades, Assi (2014, p. 30) enfatiza que o objetivo principal dos controles internos é justamente a prevenção, a mais importante prote-

ção para a empresa:

As rotinas de monitoração, verificação e revisão são características essenciais para um bom sistema de controles internos. Reduzem a possibilidade de erros ou tentativas de fraudes quando tratados com a apropriada importância e permitem que a administração tenha mais confiança nas informações e demais dados gerados pelos sistemas.

Nesse cenário corporativo, Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 100) se referem à atuação efetiva de um controle interno, que deve possibilitar a correção de falhas atuais e à prevenção de futuros erros. Para Koontz e O'Donnell (1982, p. 225), “o melhor controle é aquele que corrige os desvios dos planos antes que eles ocorram. Outro método, quase tão bom, é descobri-los tão logo eles ocorrem”. Ao tratar a temática voltada para o setor público, Guerra (2011, p. 273-274) descreve a abrangência do controle interno definido constitucionalmente, realçando o seu caráter preventivo e a sua finalidade de fornecer boa margem de segurança dos atos administrativos, para a rápida identificação e a correção de irregularidades ou ilegalidades. Em específico, o autor trata da verificação dos requisitos de eficácia, eficiência e legalidade, que são reforçados através do controle prévio:

É a mais eficiente forma de controle, pois através de minuciosa análise dos atos praticados, antes de sua conclusão, assegura-se a verificação dos requisitos de validade do ato, como sua devida autorização, legalidade, legitimidade, eficiência e eficácia. Evita-se, desta forma, a finalização de processo que contenha erro ou desvio, possibilitando o seu saneamento (Ibidem, p. 281).

Por último, Lima Neto (2013, p. 153), na sua definição de controle prévio, realça que este possui, sobretudo, o caráter de orientação à gestão, pois sua ação antecede a realização do ato controlado, aliado à possibilidade de impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público, e propiciar a correção tempestiva de situações indesejadas, antes que elas se concretizem. Ademais, ao atribuir maior potencial, em relação aos controles concomitantes e posteriores, o autor conclui que o momento do controle é fundamental na qualidade de seus resultados (Ibidem, p. 154-155).

4 DIRETRIZES PARA A ATUAÇÃO PREVENTIVA DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

Glock (2015, p. 147), ao mencionar que atualmente as organizações públicas possuem uma visão mais moderna e estratégica acerca da gestão, elaborou em sua obra diretrizes de aplicação prática para a projeção dos controles internos preventivos, que devem atender aos pressupostos de integridade, exatidão, pontualidade, autorização, eficiência e eficácia, definidos de forma objetiva no Quadro 1:

Quadro 1: Aspectos do controle interno preventivo

INTEGRIDADE	Assegurar que todas as atividades de execução, registro, decisão, promoção e informação sejam, efetivamente, realizadas.
EXATIDÃO	Assegurar que a execução, a valoração, a informação e os registros se revistam de exatidão.
PONTUALIDADE	Assegurar que as épocas, os cronogramas e as datas sejam rigorosamente respeitados.
AUTORIZAÇÃO	Assegurar que todos os atos de gestão estejam adequadamente autorizados pela pessoa competente e condizentes com as normas estabelecidas.
EFICIÊNCIA	Assegurar que os recursos disponíveis sejam aplicados com menor custo possível.
EFICÁCIA	Assegurar que os objetivos traçados sejam atingidos.

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Glock (2015, p.

Na proposta do autor, o processo que envolve o controle interno se consolida como um relevante instrumento de gestão quando prioriza o seu caráter preventivo, é exercido de forma permanente e se volta para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. No roteiro do autor, o modelo deve priorizar os seguintes requisitos: (1) Descentralização; (2) Visão sistêmica; (3) Pontos de controle; (4) Avaliação de riscos; (5) Procedimentos de controle; e (6) Monitoramento.

4.1 Descentralização

De acordo com os pressupostos do Quadro 1, as ações de controles interno devem ser descentralizadas e integradas ao processo de gestão (GLOCK, 2015, p. 147). Destarte, a descen-

tralização é elemento primordial, pois envolve a participação e responsabilidade de todas as unidades da estrutura organizacional. Aliás, o parágrafo único, do artigo 70 da CF/88, ampliou a distribuição da atividade de controle interno nos vários segmentos do serviço público, ou seja, a responsabilidade pelo exercício do controle recai sobre todos os agentes que utilizam, arrecadam, guardam, gerenciam ou administram dinheiro, bens e valores públicos ou que assumam obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988).

Para isso, é imprescindível que a estrutura central de controle interno esteja formalmente institucionalizada, com as atribuições de coordenação, promoção e avaliação dos controles, denominada, para fins didáticos, de unidade central de controle interno (UCCI). Não obstante, o povo seja o real detentor do poder e o principal controlador dos recursos destinados às políticas públicas, através dos diversos instrumentos para o controle social disponibilizados pelo Estado; ocorre que a população ainda não protagoniza o efetivo exercício do controle público, conforme pontuado em Medauar (2014): “não é de se esperar nos detentores do poder uma autolimitação voluntária. É preciso criar instituições para controlá-los e incorporá-los ao processo de poder” (DROMI apud MEDAUAR, 2014, p. 15).

4.2 Visão sistêmica

O modelo idealizado pelo autor propõe uma visão sistêmica dos controles internos, em que são estabelecidos os procedimentos de controle aplicáveis para cada macrofunção ou macroprocesso organizacional, que passam a ser identificados como sistemas administrativos. A abrangência do controle in-

terno deve, de forma gradativa, alcançar todos os macroprocessos relacionados às atividades finalísticas e de apoio organizacional (GLOCK, 2015, p. 44).

Dessa forma, cada sistema administrativo deverá prever um padrão para as regras gerais, fluxos e os procedimentos de controle (estes serão definidos a partir de uma avaliação de riscos), os quais serão observados por todas as unidades. Para possibilitar a proposta de controle descentralizado, os macroprocessos devem ser especificados em manuais de procedimentos operacionais, ou em instruções normativas próprias (Ibidem, p. 53).

A estruturação dos controles internos na tradicional abordagem verticalizada, atrelada à hierarquia funcional, apresenta significativas limitações quando comparada com a abordagem horizontalizada, vinculada aos processos, em que todas as unidades envolvidas em determinado segmento de atividade devem exercer os controles necessários (Ibidem, p. 44).

Sobre isso, o caput do artigo 70 da CF/88 inseriu a fiscalização operacional, ou seja, o controle interno deve recair sobre qualquer operação executada na esfera pública, seja de caráter finalístico ou de apoio.

Assim, o estabelecimento de regras bem definidas para cada macroprocesso já representa um meio de viabilizar a prevenção de ocorrência de erros e possibilita o procedimento de aferição da regularidade a cada etapa da atividade, com a respectiva identificação do responsável. A UCCI, em conjunto com as unidades de gestão, identificará os pontos de controle, com a definição dos respectivos procedimentos de controle, que deverão constar especificados em instrumentos normativos (Ibidem, p. 47).

4.3 Pontos de controle

Sob o enfoque preventivo, é necessária a identificação dos pontos de controle, que precedem a definição dos procedimentos de controle. Os pontos de controle são os aspectos identificados dentro das rotinas do macroprocesso que se configuram como relevantes e que necessitam de um controle mais efetivo (Ibidem, p. 67). Podem ser considerados pontos de controle as etapas de um processo, ou determinadas atividades, ou atos administrativos sobre os quais, em função de sua importância, grau de risco ou efeitos posteriores, incide um procedimento de controle.

Os pontos de controle formam, portanto, a base para a definição dos procedimentos de controle, para assegurar a regularidade dos atos inerentes aos aspectos relevantes da administração pública, em decorrência de exigências legais, de sua materialidade, de seus riscos e efeitos, ou de sua influência na eficiência operacional (Ibidem, p. 77).

A partir dos pontos de controle, são estabelecidos os procedimentos de controle de caráter preventivo, identificados a partir da avaliação de riscos e inseridos nas rotinas, mediante especificação em manuais de orientação ou em instruções normativas (Ibidem, p. 139).

4.4 Avaliação de riscos

O alinhamento explícito do controle interno ao gerenciamento de riscos denota a redefinição radical de sua natureza como um processo preventivo (SPIRA; PAGE, 2003, p. 640, tradução nossa), que impacta de forma sintomática na maneira

como as organizações se governam (Ibidem, p. 643, tradução nossa). Ou seja, essa associação significa que os controles não existem em um vácuo, ao contrário, eles existem para que a organização gerencie os seus riscos e promovam processos eficazes de governança (Ibidem, p. 657, tradução nossa).

Power (1999a, 1999b apud SPIRA; PAGE, 2003, p. 657, tradução nossa) chega a definir essa tendência do controle interno, com foco nos riscos, de “conformidade proativa”, na qual a governança corporativa não ocorre nos moldes hierarquizados usuais, mas na conformidade a partir dos processos organizacionais, que perpassam toda a organização, tal como os requisitos da descentralização e da visão sistêmica, já mencionados por Glock (2015).

Essa descentralização envolve todas as unidades, a fim de identificar as situações que possam propiciar algum risco, caracterizadas pela possibilidade do cometimento de alguma ilegalidade ou irregularidade; algum risco ao patrimônio público ou à qualidade da informação; ou ainda a possibilidade de ilegitimidade de uma despesa ou de desvio de finalidade de algum gasto (GLOCK, 2015, p. 79).

O gerenciamento de riscos ocorre, por sua vez, a partir da identificação dos eventos de risco, em que é estimada a probabilidade de ocorrência, no intuito de verificar o seu grau de relevância e, assim, priorizar a definição de procedimentos de controle para eventos (Ibidem, p. 85-86). Sobre esse aspecto, além do critério da probabilidade, Castro (2013) descreve, no Quadro 2, outros elementos que devem ser considerados na análise do risco, a depender do grau de detalhamento requerido na avaliação dos riscos:

Quadro 2: Elementos de análise de risco

1. Ameaça	O fato gerador do risco.
2. Probabilidade	A chance de alguma ameaça se concretizar.
3. Impacto	A medida do dano que o risco pode causar. Quanto maiores os elementos, probabilidade e impacto , maior o risco.
4. Incerteza	A dificuldade em determinar o risco pela ausência de informações. É difícil determinar o peso de uma ameaça em termos de impacto e probabilidade se não houver dados suficientes para a análise. A incerteza pode ser atribuída à alta ou excesso de informações de veracidade duvidosa ou fontes sem credibilidade.
5. Ação alternativa	Representa o que se pode fazer para eliminar ou minimizar o risco. Deve ser levado em consideração o custo de uma ação alternativa, para que ela não seja maior que o risco. Exemplificando, se impacto, probabilidade e incerteza forem baixos, vale a pena correr o risco.

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Castro (2013, p. 465).

Após a verificação dos elementos dos riscos, Glock (2015) sugere a utilização de uma matriz de avaliação, na forma do Quadro 3:

Quadro 3: Matriz simplificada para avaliação de riscos

Riscos	Análise do risco (probabilidade x impacto)	Momento do processo (ponto de controle)	Procedimentos de controle
Elencar os eventos de risco que podem decorrer da ausência de controles preventivos	- Quanto à probabilidade: improvável, possível ou provável; - Quanto ao impacto: alto, médio, baixo	Indicar o momento do processo em que devem ser executados os procedimentos de controle	Indicar as medidas a serem adotadas e verificações que, no entendimento da unidade, devem ser realizadas para evitar o evento de risco

Fonte: Adaptado de Glock. (2015, p. 88)

Na argumentação de Barrett (2005 apud SARENS; DE VISSCHER; VAN GILS, 2010, p. 70, tradução nossa), o efetivo gerenciamento de risco se torna a pedra angular para a boa governança e eleva o nível de desempenho da gestão, com reflexo na prestação de serviços, utilização eficiente dos recursos e melhor gerenciamento de projetos, além de minimizar o desperdício e as fraudes.

A literatura internacional dispõe de estruturas conceituais que estabelecem parâmetros aplicáveis à esfera pública para o controle interno e para o gerenciamento de riscos: Internal control: Integrated Framework. Executive Summary (Controles internos: um modelo integrado. Sumário Executivo), do Coso (2013), Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), do Coso (2004), e as diretrizes emitidas pela Intosai (2007), Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management (Diretrizes para Normas de Controle Interno para o Setor Público – Informações Adicionais sobre o Gerenciamento de Riscos de Entidades).

Outros normativos relevantes que tratam do assunto são as normas emitidas pela entidade International Organization for Standardization (Organização Internacional de Padronização – ISO): a ISO 31000:2009 (Gestão de riscos – princípios e diretrizes) e a ISO/IEC 31010:2009 (Gestão de riscos – técnicas para o processo de avaliação de riscos).

Em nível federal, o assunto tem sido tratado com relevância pelo controle interno através da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 1, de 10 de maio de 2016, e a Portaria do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União nº 915, de 12 de abril de 2017. Além disso, o

gerenciamento de riscos faz parte das ações de integridade para os serviços públicos e privados, conforme previsto nas Portarias nº 750 (de 20 de abril de 2016) e nº 784 (de 28 de abril de 2016), também da CGU.

A avaliação de riscos, como parte integrante das diretrizes para a atuação preventiva do controle interno, é ressaltada, também, na definição da Intosai (2004, p. 6, tradução nossa), publicada no *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público):

O controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e estruturado para lidar com os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada com ética, economicidade, eficiência e eficácia das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Essa definição guarda consonância com o rol de finalidades que a CF/88 (BRASIL, 1988) atribui aos sistemas de controle interno de cada um dos poderes, que pode ser verificado em seu artigo 74, *in verbis*:

Art.74.

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

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

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

Além disso, as diretrizes da Intosai ressaltam que o controle interno, por si só, não é medida assecuratória para o alcance dos objetivos gerais previamente definidos em uma organização, porém, a eficácia de um sistema de controle interno será capaz de reduzir a probabilidade do risco de não alcançar os objetivos. De qualquer modo, sempre haverá o risco de que o controle interno seja estruturado de forma deficiente ou que falhe na sua atuação esperada, pois, como toda estrutura, está sujeito às falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, dentre outros (INTOSAI, 2004, p. 12, tradução nossa).

Na compreensão de Assi (2014, p. 29), o controle interno e o gerenciamento de riscos são duas forças que se relacionam e se retroalimentam: “os controles internos podem ser todas as políticas adotadas pelas empresas com intuito de mitigar riscos e melhorar processos”. Da mesma forma, Paredes (2013, p. 11) trata que a função do controle interno evoluiu ao transcender o âmbito estático para ser compreendido como um processo em movimento dialético, que assume uma tendência prospectiva de mitigação de riscos.

Outrossim, é importante verificar que a estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno para o setor público deve combinar a estrutura da política pública e as dimensões

organizacionais, ou seja, a abordagem implica não somente a melhoria do desempenho interno da organização, mas também considerar os eventos e os relacionamentos que existem entre os diversos atores dentro do ciclo de políticas públicas, e até mesmo, entre as administrações públicas (SARENS; DE VISSCHER; VAN GILS, 2010, p. 87, tradução nossa).

4.5 Procedimentos de controle

Para a definição dos respectivos procedimentos de controle, é necessário, inicialmente, ter a visão geral do macroprocesso, a partir de análises da documentação pertinente ou do mapeamento do processo, com o desenho do fluxograma, de forma que se visualize a adoção dos possíveis pontos de controle em determinadas etapas e na identificação das consequências, caso os procedimentos não sejam adotados. Nesse momento, a matriz simplificada para a avaliação dos riscos, inerentes ao processo sob análise, também é utilizada (GLOCK, 2015, p. 85-86).

É oportuno ressaltar que os procedimentos de controle serão efetivos à medida que são executados sistematicamente, com frequência e de maneira uniforme, devendo estar especificados em normas internas, com destaque para os manuais de rotinas e procedimentos operacionais, ou em instruções normativas (Ibidem, p. 77).

4.6 Monitoramento

Com tais medidas instrumentalizadas, os controles estabelecidos deverão ser monitorados mediante a constituição de

indicadores, para mensurar o grau de adesão aos procedimentos de controle (Ibidem, p. 49). Os indicadores são as informações geradas a partir dos registros efetuados durante a execução dos procedimentos de controle, destinados à aferição da eficácia desses procedimentos, cujo objetivo principal será a formação de uma série histórica, para a definição de levantamentos e análises complementares e a identificação de aspectos em que os controles preventivos devem ser fortalecidos ou readequados (Ibidem, p. 139).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho tratou de investigar a essência preventiva do controle interno, com destaque para o gerenciamento de riscos nos processos organizacionais da gestão pública. Diante dos achados, o objetivo central proposto foi atendido, pois a pesquisa identificou, além da trajetória histórica do controle interno, as recomendações e diretrizes práticas para a adoção de um controle interno que produza resultados mais eficazes.

Da análise realizada, concluiu-se que o controle interno no setor público, historicamente focado na conformidade, assumiu uma vertente preventiva, e evoluiu a partir de um alinhamento dialético com o gerenciamento de riscos operacionais. Portanto, a combinação da perspectiva preventiva do controle interno com o gerenciamento de riscos operacionais, fornece grandes possibilidades aos gestores da administração para tratar com eficiência a gestão dos processos organizacionais e atribuir maior eficácia para as políticas públicas.

Nesse sentido, o controle interno pode contribuir de forma

relevante para a gestão pública, através da preservação dos escassos recursos públicos em prol da eficiência e eficácia dos serviços prestados à sociedade. Ao identificar os riscos nos processos organizacionais, e criar uma responsabilização descentralizada e participativa, o controle interno tem o privilégio de combater as falhas detectadas, decorrentes de fragilidades na organização ou na estratégia, ou, ainda, associadas a ações propositais que resultam em atitudes fraudulentas, contrárias ao interesse público.

A partir da identificação de deficiências e fragilidades processuais, o controle interno preventivo fornece à organização os subsídios para a intervenção planejada, a fim de minimizar a ocorrência de incidentes indesejados ao negócio, e direciona a eliminação de controles ineficazes, redundantes ou ineficientes, que não proporcionam benefícios em relação ao seu custo.

Ademais, ao consolidar a avaliação dos riscos inerentes aos processos da gestão pública e a inserção de medidas preventivas pertinentes no fluxo do processo, a administração consegue direcionar e descentralizar suas ações para o monitoramento de seus processos organizacionais, de modo a aperfeiçoar os níveis de eficiência e eficácia na gestão das políticas públicas, como ação inovadora e complementar às tradicionais medidas de controle *ex post*.

Doravante, o resultado da pesquisa exploratória, a par de fornecer subsídios válidos para o aperfeiçoamento da gestão pública, lança bases teóricas para o estudo de outros aspectos do controle interno, na orientação aos gestores para a melhoria dos processos e do monitoramento dos riscos.

Sob o aspecto acadêmico, o trabalho deflagra como sugestões de pesquisa: a elaboração de modelos de atuação preventiva em processos de gestão considerados de alto risco; a

avaliação da eficácia (ou dos impactos) da atuação preventiva nas políticas públicas; ou ainda o relacionamento da temática abordada com a transparência, a prevenção (ou combate) a corrupção e a sustentabilidade do setor público.

REFERÊNCIAS

ABNT NBR ISO 31000:2009. **Gestão de riscos – Princípios e diretrizes**. Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT. Rio de Janeiro, 2009.

ABNT NBR ISO/IEC 31010:2012. **Gestão de riscos – Técnicas para o processo de avaliação de riscos**. Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT. Rio de Janeiro, 2016.

ASSI, M. **Controles internos e cultura organizacional**: como consolidar a confiança na gestão dos negócios. 2. ed. São Paulo: Saint Paul, 2014.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BALBE, R. S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. **Diário do Congresso Nacional**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. p. 523 Disponível em: <<https://bit.ly/1LBCTma>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo,

Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Seção 1, p. 13.059. Disponível em: <<https://bit.ly/1Teztg2>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Seção 1, p. 953. Disponível em: <<https://bit.ly/1yLjafG>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Seção 1, p. 1. Disponível em: <<https://bit.ly/1bJ9XW>>. Acesso em: 6 jan. 2016.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967b. Seção 1, p. 4. Suplemento. Disponível em: <<https://bit.ly/2qoWTWi>>. Acesso em: 6 jan. 2016.

_____. Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 maio 2016 Seção 1 p. 14-17. Disponível em: <<https://bit.ly/2vKgSnM>>. Acesso em: 6 jan. 2018.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF,

23 mar. 1964. Seção 1, p. 3.921. Disponível em: <<https://bit.ly/1LKpvPZ>>. Acesso em: 8 jan. 2016.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1. Disponível em: <<https://bit.ly/1cWlcK0>>. Acesso em: 9 jan. 2016.

_____. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. **Presidência da República**, Brasília, DF, 1995. Disponível em: <<https://bit.ly/232222j>>. Acesso em: 25 dez. 2015.

_____. Portaria do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União nº 750, de 20 de abril de 2016. Institui o Programa de Integridade da **Controladoria-Geral da União**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 abr. 2016. Seção 1, p. 1. Disponível em: <<https://bit.ly/2K6VJXQ>>. Acesso em: 8 jan. 2018.

_____. Portaria do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União nº 784, de 28 de abril de 2016. Institui o Programa de Fomento da Integridade Pública da Controladoria-Geral da União, para a administração pública, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 abr. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2qRRuqZ>>. Acesso em: 8 jan. 2018.

_____. Portaria do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União nº 915, de 12 de abril de 2017.

Institui a Política de Gestão de Riscos – PGR do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2017. Seção 1, p. 66-67. Disponível em: <<https://bit.ly/2qUfDwA>>. Acesso em: 8 jan. 2018.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo da gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de Gestão Pública Gerencial. 3. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

COELHO, J. E. X. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coords.). **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 61-73.

COSO. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. Durham: Coso, 2004. Disponível em <<https://bit.ly/2GPYsXR>>. Acesso em: 12 jan. 2016.

_____. **Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary**. Durham: Coso, 2013. Disponível em <<https://bit.ly/2IM1dps>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São

Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. L.; ARIMA, C. H; NAKAMURA, W. T. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GLOCK, J. O. **Sistema de controle interno na administração pública: orientação técnica para a estruturação e operacionalização de controles internos preventivos, baseados em avaliação simplificada de riscos**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

INTOSAI. **Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización**. Viena: Intosai, 1998. Disponível em: <<http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/>>. Acesso em: 7 mar. 2016.

_____. **Intosai GOV 9100: Guidelines for internal control standards for the public sector**. Viena: Intosai, 2004. Disponível em: <<https://bit.ly/2GUHzeg>>. Acesso em: 1º fev. 2016.

_____. **Intosai GOV 9130: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management**. Viena: Intosai, 2007. Disponível em: <http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm>. Acesso em: 1º mar. 2018.

KOONTZ, H.; O'DONNELL, C. **Princípios de administração: uma análise das funções administrativas**. 13. ed. São Paulo: Livraria Pioneira, 1982.

LIMA NETO, R. L. O momento de atuação do controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal: Reflexões acerca das propostas do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e entes de colaboração. In: BRAGA, M. V. A. (Coord.). **Controle interno: estudos e reflexões**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 151-167.

MEDAUAR, O. **Controle da administração pública**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVIERI, C. **A lógica política do controle interno: o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro**. São Paulo: Annablume, 2010.

PAREDES, L P. M. A evolução dos controles internos com uma ferramenta de gestão na Administração Pública. In: BRAGA, M. V. A. (Coord.). **Controle interno: estudos e reflexões**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 13-22.

RIBEIRO, S. M. R. Controle interno e paradigma gerencial. **ENAP**, Brasília, DF, p. 4-28, jul. 1997. Disponível em: <<https://bit.ly/2IMasWG>>. Acesso em: 10 dez. 2015.

SARENS, G.; DE VISSCHER, C.; VAN GILS, D. Risk management and internal control in the public sector: An in-depth analysis of belgian social security public institutions. **Federale Overheidsdienst Financiën**, Brussel, v. 70, n. 3, p. 65-90, jul./set. 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/2EDSjll>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

SPINELLI, M. V. C.; CRUZ, H. C. Controle interno e prevenção

da corrupção. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coords.). **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 219-235.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bingley, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/2qo8PYj>>. Acesso em 11 abr. 2018.

Recebido: 23/02/2018

Aprovado: 21/03/2018