
**CONTROLE INTERNO, CONTROLE EXTERNO E CONTROLE SOCIAL: ANÁLISE
COMPARATIVA DA PERCEÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTROLE INTERNO DE
ENTIDADES DAS TRÊS ESFERAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA***

**INTERNAL CONTROL, EXTERNAL CONTROL AND SOCIAL CONTROL: A
COMPARATIVE ANALYSIS OF THE PERCEPTIONS OF PROFESSIONALS FROM
INTERNAL AGENCY CONTROL FROM THE THREE SPHERES OF PUBLIC
ADMINISTRATION**

José Francisco Ribeiro Filho

Doutor em Contropladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Endereço: Avenida dos Economistas, s/n - Cidade Universitária
CEP: 50670-901 - Recife/PE - Brasil
E-mail: francisco.ribeiro@ufpe.br
Telefone: (81) 21268369

Jorge Expedito de Gusmão Lopes

Doutor em Administração Escolar pela University of Miami, Estados Unidos
Professor da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Endereço: Avenida dos Economistas, s/n - Cidade Universitária
CEP: 50670-901 - Recife/PE - Brasil
E-mail: jlopes@ufpe.br
Telefone: (81) 2126-8369

Marcleide Maria Macêdo Pederneiras

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UnB
Professora da Universidade Federal da Paraíba - UFPB
Endereço: Rua Telegrafista Cícero Caldas, 206 - Bairro dos Estados
CEP: 58031-040 - João Pessoa/PB - Brasil
E-mail: marcleide@gmail.com
Telefone: (83) 3224-3407

Joaquim Osório Liberalquino Ferreira

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
Professor da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Endereço: Avenida dos Economistas, s/n - Cidade Universitária
CEP: 50670-901 - Recife/PE - Brasil
E-mail: contábeis@ufpe.br
Telefone: (81) 2126-8369

* Artigo recebido em 18.11.2007. Revisado por pares em 09.05.2008. Reformulado em 06.07.2008. Recomendado em 10.07.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 17.10.2008. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

Este estudo teve por finalidade abordar, de forma crítica-analítica, a interação entre o controle interno e os controles externo e social, no contexto das entidades da administração pública federal, estadual e municipal, sob a ótica de um balanceamento e integração dos níveis de controle. A metodologia utilizada foi a indutiva exploratória, recebendo o auxílio do SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) com utilização da prova não-paramétrica de Kruskal-Wallis para os testes das hipóteses. Pelos resultados obtidos, a partir de respostas recebidas dos questionários, pode-se concluir que os respondentes, embora de atividades funcionais assemelhadas de controle interno, apresentaram visões destacadas com relação ao ambiente de atuação do controle externo e do controle social, sugerindo possibilidades de convergência e atuação mais efetiva para estes três níveis de controle, especialmente porque os agentes do controle interno demonstraram motivação significativa para apoiar a atuação do controle externo.

Palavras-chave: Controle Externo. Controle Social. Controle Interno.

ABSTRACT

The purpose of this study was to apply a critical-analytical approach to the interaction between internal control and external and social controls, in the context of federal, state and municipal administration public agencies under the lens of an equilibration and integration of the different levels of control. The methodology used was inductive Exploratory, performed with assistance of the SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) with use of the Kruskal-Wallis non-parametric test for tests of the hypotheses. From the results obtained, beginning with the answers received from the questionnaires, it can be concluded that while their functional activities resembled internal control respondents presented detached visions in relation to the environment of performance of external control and social control, suggesting possibilities of convergence and more effective performance for these three levels of control, especially because the agents of the internal control demonstrated significant motivation for supporting the performance of the external control.

Key words: External Control. Social Control. Internal Control.

1 INTRODUÇÃO

O elemento motivador deste estudo nasce com a observação, em torno do noticiário recente, que dá conta de ações de prisão de administradores públicos, motivadas por descumprimento de procedimentos licitatórios que, sugere-se, teria imposto perdas ou desvios de recursos públicos em montantes vultosos.

Na verdade, tais procedimentos, divulgados indevidamente como ações de controle, acontecem quando a execução orçamentária e a conseqüente aplicação dos recursos já ocorreram, às vezes, há pelo menos dois, três ou quatro anos. A recuperação dos recursos financeiros, assim indevidamente aplicados, tem baixíssima probabilidade de recuperação, seja porque efetivamente aplicados em obras públicas, seja pela inexistência de elementos patrimoniais tangíveis que suportem liquidação efetiva.

Tais ações, do ponto de vista jornalístico, parecem pouco efetivas, desde que o interesse fundamental seja o ressarcimento aos cofres públicos em razão de alocações ilegais, ineficientes e sem efetividade. A cultura popular brasileira sugere uma sentença para explicitar tal situação: “*só fechamos a porta depois de roubados?!*”.

Do ponto de vista da contabilidade aplicada ao setor público, pelo menos numa concepção de modelo ideal, este cenário não encontraria espaço para se concretizar. A idéia é de uma confluência de controles que devem ocorrer *antes, durante e após* os atos de alocação dos recursos públicos. Em outras palavras, se o controle interno, orgânico que é aos órgãos e entidades que integram e suportam, estabelece e implanta ações gerenciais que garantam legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência a todos os atos dos gestores públicos, então os resultados de atuação do controle externo e do controle social refletirão, adequadamente, um ambiente de gestão pública ético, eficiente, eficaz e efetivo.

Analisar e discutir, como proposto neste estudo, a confluência do controle interno com os controles externo e social, no ambiente da administração pública federal, estadual e municipal, parece ser atrativo na medida em que propicia elementos sugestivos para uma abordagem crítica voltada à compreensão desse fenômeno.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 74, afirma que “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno (...)”. Cabe, para os propósitos deste estudo, uma discussão sobre um possível alcance conceitual, operacionalizável, para a idéia de “controle interno integrado”.

Controle, quando fundado em perspectiva contábil, traduz um mecanismo sistêmico composto por quatro elementos que atuam cooperativamente: (1) o elemento *detector* que é capaz de identificar e reagir ao aparecimento de situações e ocorrências no âmbito do processo que está sob controle; (2) o elemento *avaliador* que é capaz de determinar a importância das ocorrências, às vezes por comparação com padrões; (3) o elemento *executante*, que é capaz de alterar o comportamento do processo quando o *avaliador* identifica ocorrências relevantes; (4) o elemento de *comunicação* que é capaz de interligar, com informações, os elementos *detector* e *avaliador* e *avaliador* e *executante* (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Na administração pública, consoante expressa determinação constitucional, o controle assume duas dimensões distintas: o controle interno e o externo (DI PIETRO, 1999).

O *controle interno* é inerente ao funcionamento da entidade. Sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, a gestão fraudulenta. Na verdade, o controle interno, conceitualmente integrado, no sentido definido no texto Constitucional, cumpre um papel gerador de confiança para os controles externo e social. Já o *controle externo* trabalha sob a perspectiva dos chamados “riscos de auditoria”, com destaque para o chamado “risco de controle”, que é o risco de que os sistemas contábeis e de controle interno deixem de prevenir ou detectar e corrigir, em tempo hábil, alguma distorção com potencial para causar dano aos ativos da entidade (IFAC/IBRACON, 1997). Um controle externo que seja efetivo em seu papel, portanto, deve buscar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento, em bases contínuas, do controle interno. O controle social, de igual modo, ancorado em um *controle interno* atuante e prospectivo, atestaria a efetividade de todos os atos de gestão praticados.

A questão deste estudo emerge, nessa perspectiva, a partir de um provável *desbalanceamento* entre as três atuações do controle e quando o controle interno não é integrado, por *desbalanceamento* conceitual com os controles externo e social, a consequência imediata é o relato, em quantidades crescentes, de eventos sobre desvios de recursos públicos; processos licitatórios fraudulentos e ineficiência de gestão.

O controle externo cumpre seu papel quando aponta fraudes e desvios de recursos públicos? O controle social cumpre seu papel quando relata e publica sobre administradores públicos corruptos? A resposta clara é sim para as duas perguntas. No entanto, apenas responder com um *sim*, não permite avançar nas reais causas e objetivos da existência do controle interno. Os controles externo e social necessitam considerar o *risco de controle* nas suas atuações.

A questão do estudo, portanto, se configura através da seguinte pergunta: *Qual a percepção de agentes públicos sobre a atual integração e ambientação do controle interno com o controle externo e social no âmbito da administração pública federal, estadual e municipal?*

Para a efetiva investigação em torno da questão proposta, o estudo busca o seguinte Objetivo Geral: investigar, sob a ótica dos agentes públicos, o ambiente de interação entre o controle interno e os controles externo e social, no contexto de entidades da administração pública federal, estadual e municipal da cidade de João Pessoa.

Quanto aos objetivos específicos, apresentam-se os seguintes:

- a) identificar, na literatura e na legislação pertinente, marcos regulatórios para o controle interno, que traduzam informações sugestivas que apontem para integração e balanceamento conceitual com os controle externo e social;
- b) descrever visões de agentes do controle interno de entidades da administração pública federal, estadual e municipal, em torno de questões que traduzem balanceamento de atuação e integração conceitual com os outros níveis de controle;
- c) inferir sobre categorias de visões expressas por três grupos de agentes do controle interno, de acordo com suas atuações na administração federal, estadual e municipal;
- d) discutir as visões expressas pelos agentes do controle interno, na perspectiva do balanceamento de atuação e integração conceitual com os controle externo e social.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O Controle Social

A idéia subjacente ao que se chama de *controle social* pressupõe o exercício, pelos cidadãos, de formas de democracia direta. Esta prática pode representar um elemento indispensável para garantir a possibilidade de o governo atingir os objetivos estabelecidos para os Órgãos com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos legais da ordem democrática, entretanto, uma análise criteriosa é fundamental, levando em consideração os aspectos da administração, os políticos e os sociais envolvidos.

A Emenda Constitucional nº. 19/98, que alterou o art. 37 da Constituição Federal, estabelece uma perspectiva de controle direto dos recursos públicos nos seguintes termos:

§ 3º - A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I – as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas à manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III – a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Na verdade, o exercício efetivo do *controle social* depende muito mais de variáveis culturais ou comportamentais, que é um amalgama de condicionantes econômicos, sociais e, especialmente, educacionais. A questão posta remete para um cotidiano esforço de ocupação do espaço público.

No contexto da administração pública brasileira, Cruz Silva (2002) argumenta que se busca um deslocamento da ênfase do controle formal, de processos, para uma ênfase de

controle de resultados (a posteriori), em que a sociedade tem uma participação maior na fiscalização da atuação dos gestores públicos, funcionando como *controle social*.

A atuação do cidadão, através de vários mecanismos de participação, a exemplo da organização de entidades do terceiro setor para fiscalizar os gestores públicos e também com o uso da internet, que confere velocidade e atualidade no trânsito de informações, assume contornos característicos de um exercício inibidor para ações eivadas de irregularidades. Santos e Cardoso (2002, p. 220) afirmam que “o controle do aparelho de Estado pelos cidadãos, dessa forma, seria viabilizado por meio da mensuração de resultados dos serviços e/ou produtos ofertados pelas instituições públicas em relação à qualidade esperada pela sociedade”.

Tais contribuições remetem para um primeiro desafio: quais os mecanismos, a serem utilizados pelos cidadãos, de forma a tornar efetivo o exercício do *controle social*? Esta pergunta poderá receber um conjunto razoável de diferentes respostas corretas. Pensa-se, neste estudo, no entanto, que o exercício efetivo do *controle social* pode ocorrer pela instrumentalidade da imprensa, dos meios de comunicação e, com a participação direta do usuário nos sistemas de controle social, incluindo a imprensa, a ouvidoria e as linhas diretas de denúncia, exercendo um papel relevante para a transparência das ações públicas e, com os instrumentos postos à disposição dos brasileiros, pode-se perceber resultados positivos, a partir da implementação de mudanças no controle da administração pública.

Na direção dessa abertura de espaço da mídia para o exercício do *controle social*, cita-se, por exemplo, a série de reportagens, conduzida pelo Jornal do Commercio, denominadas de *Os Caminhos da Corrupção*. O foco destacado foi os procedimentos de desvios de verbas públicas por municípios pernambucanos. Uma questão que chama à atenção, evidenciado nas matérias, foi o fato de que os municípios “terceirizam” sua contabilidade para escritórios que detêm a responsabilidade de atuar em mais de um município participando, também, de procedimentos licitatórios, para fornecer bens e serviços às mesmas prefeituras que prestam serviços como contabilistas (Jornal do Commercio, Farra das Prefeituras com Dinheiro Público, 7/08/05, pág. 10). Sem dúvida, uma demonstração do enfraquecimento do *controle interno* nesses municípios.

O *controle social* também tem sido exercitado por meio de organizações da sociedade civil, que demandam, para alcançarem efetividade, espaços de mídia. É o caso das experiências da Amigos Associados de Ribeirão Bonito/SP (AMARRIBO), com a publicação de *O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil* (2003).

O exercício do *controle social*, sendo preventivo, traduzido por cidadãos melhor informados, sendo conhecedores profundos de seus direitos e deveres, estimularia a ocorrência de *controles externo e interno* realmente efetivos, funcionando com a plenitude das ferramentas disponíveis, além da disposição de desenvolver outras ferramentas que redundem em gestão pública eficiente, eficaz, efetiva e ética.

2.2 O Controle Externo

O exercício do controle externo está definido na Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, art. 70, da Constituição Federal – CF, de 1988:

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

O agente do *controle externo*, por assim dizer, é o Tribunal de Contas da União e os respectivos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, quando for o caso, em suas respectivas esferas de atuação.

A vocação do *controle externo*, sendo organização localizada, com corpo funcional próprio e vislumbrando todo o conjunto de entidades, funções e programas financiados com recursos públicos, concretiza-se sob uma perspectiva de auditoria externa. As técnicas contábeis para auditoria, a exemplo dos testes, programas de auditoria e papéis de trabalho, estão para o *controle externo*, cumprido pelos Tribunais de Contas, assim como as métricas contábeis de desempenho, sistemas de informações gerenciais e a controladoria estão para o *controle interno*.

No caso, para a consecução do disposto no art. 70 da CF acima citado, de viabilizar uma gestão pública legal, legítima e econômica, é imperioso um *controle externo* equipado para fiscalizar com base nos instrumentos da auditoria externa, e um *controle interno* voltado para a manutenção do sistema de controle contábil-gerencial.

O objeto de fiscalização e auditoria, a cargo do *controle externo*, está materializado no art. 37 da CF:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).

Toda a ação de auditoria ocorre no sentido de verificar a aderência, dos atos praticados pelos gestores públicos, aos princípios elencados no dispositivo constitucional acima citado. Os procedimentos de auditoria e fiscalização devem se orientar por um conjunto de técnicas consagradas pela ciência contábil. A Norma Internacional de Auditoria (NIA) 500 (IFAC/IBRACON, 1997, p.103-104), especifica o que denomina de *Evidência de Auditoria Suficiente e Apropriada*, nos seguintes termos:

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para poder tirar conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião de auditoria. Suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria; propriedade é a medida da qualidade da evidência de auditoria.

Os fatores que influenciam o julgamento do auditor sobre suficiência e propriedade de evidência de auditoria são (IFAC/IBRACON, 1997, p. 103):

- a) avaliação feita pelo auditor da natureza do risco envolvendo o nível das demonstrações contábeis;
- b) natureza dos sistemas contábeis e de controle interno e avaliação do risco de controle;
- c) relevância do item sob exame;
- d) experiência ganha durante auditorias anteriores;
- e) resultados de procedimentos de auditoria;
- f) fonte e confiabilidade das informações disponíveis.

Os itens que estão destacados, acima, dizem respeito ao *controle interno* da entidade auditada. A efetividade do *controle externo*, no sentido do cumprimento exitoso de sua missão constitucional, depende da efetividade do *controle interno*, no sentido de sua capacidade de manter um controle gerencial que seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos.

Discute-se por outro lado, que além dos Tribunais de Contas como agentes do *controle externo*, foi constituída a Controladoria Geral da União (CGU). A idéia de controladoria remete para a disposição dos gestores em desenvolver sistemas de controle gerencial, que sejam orgânicos ou internos com relação à entidade. Qualquer órgão de controladoria ou de

controle gerencial deve ser responsável pelo desenvolvimento e manutenção de sistemas de informações contábeis-gerenciais, voltados para a redução do risco de controle. Pode-se questionar, nesse sentido, se a CGU desempenha mais um papel de *controle interno* ou de *controle externo*, já que os agentes constitucionais do *controle externo* são, em essência, os Tribunais de Contas.

Utilizando-se uma abordagem baseada na percepção do impacto causado pelo conjunto de informações disponíveis no sítio da CGU (2007). A primeira impressão remete para um ícone que domina o centro da página: “Saiba como fazer a sua denúncia – Siga os requisitos básicos e preencha o formulário”. O sentido expresso, nesta frase, é muito mais de correção do que de controle gerencial. Na verdade, o *controle gerencial* ou a *controladoria*, que são internos por definição, voltam-se para o estabelecimento das condições necessárias para minimizar o risco de controle e, em consequência, as ações de correção.

Como exemplo, nota-se a ausência de ofertas e menções sobre programas ou projetos, com aporte de recursos e competências da CGU, para o fortalecimento do *controle interno* nos Municípios e Estados brasileiros, alvos das fiscalizações e correções da CGU, quando recebem e aplicam recursos oriundos de convênios com o governo federal. Nada, também, sobre modelos e propostas de planos de carreiras e competências técnicas para a incorporação de servidores do *controle interno* municipal: os Agentes de Controle Interno (ACI), que deveriam fazer parte do quadro permanente das prefeituras municipais brasileiras, exercitando habilidades e conhecimentos sobre controles internos, auditoria, contabilidade, orçamento e políticas públicas, economia, administração e direito do setor público.

Além disso, e da mesma forma que as prefeituras fazem concurso para suprir seus quadros de professores e profissionais de saúde, deveriam com o estímulo e orientação da CGU, no real cumprimento de sua missão de controle interno e controladoria, criar e/ou consolidar a carreira de ACI, permitindo integração e equilíbrio entre os diversos níveis do controle.

O art. 17 da Lei nº. 10.683, de 28 de maio de 2003, dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências, a saber:

A 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, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal.

De fato, o escopo é de reforço ao exercício do controle interno. No entanto, com base nas reflexões até aqui conduzidas, é pertinente questionar se a CGU não exercita muito mais um papel de *controle externo*, juntamente com o papel histórico dos Tribunais de Contas, do que propriamente um papel de *controle interno*, com relação aos outros órgãos e esferas que não fazem parte da estrutura da Presidência da República.

2.3 O Controle Interno

Os profissionais de contabilidade, por meio do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, estabelecem um conceito de controle interno ambientado no contexto de atuação da auditoria independente (externa). O foco é a redução do *risco de controle*, de forma que o resultado do trabalho da auditoria independente alcance parâmetros de qualidade desejáveis, conforme previsto na Resolução nº. 820/97 (CFC, 1997).

A qualidade e procedimentos para formação de opinião do *controle externo*, quanto à adequação e conformidade dos atos de gestores de patrimônios aos parâmetros de legalidade, economicidade e efetividade, são função da estrutura, funcionalidade, competência técnica e

grau de integração do *controle interno* da entidade. O ambiente de controle interno é assim definido pelo CFC:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional (Resolução CFC 820/97, Item 11.2.5.1).

Destaca-se, para alguma inferência sobre estrutura desejável de *controle interno*, os seguintes elementos: proteção do patrimônio; confiabilidade e tempestividade de informações contábeis; e eficácia operacional. De fato, um ambiente de *controle interno* que seja efetivo no cumprimento de sua missão deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis na vida de uma entidade:

- a) Planejamento: estabelecimento prévio dos caminhos que podem ser trilhados;
- b) Execução orçamentária: definição de sistema de informações que auxilie procedimentos de recolhimento de receitas; procedimentos licitatórios; empenho e liquidação da despesa e pagamento;
- c) Gestão de pessoal: adoção de procedimentos para admissão de pessoal, capacitação e educação continuada; folha de pagamento e sistema previdenciário;
- d) Sistema de informações contábeis-gerenciais: desenvolvimento e implantação de sistemas que garantam confiabilidade e evidenciação das informações produzidas; adoção de tecnologias de informação adequadas à realidade organizacional.

As entidades, responsáveis que são pela efetividade de seu controle interno, necessitam atrair e manter uma equipe de Agentes de Controle Interno - ACI, ensejando possibilidades reais de equilíbrio e integração entre os vários níveis de controle. Pensa-se, por outro lado, que os *controles externo* e *social* poderiam estimular a adoção de um ambiente de *controle interno* efetivo.

Pode-se pensar, por exemplo, em uma lei complementar para regulamentar o *caput* do Artigo 31 da CF no que diz respeito ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, que defina uma estrutura operacional de *controle interno municipal*, instituindo: a) uma carreira típica para o agente de controle interno; b) bases operacionais para integração com o *controle externo*, a partir de um sistema de informações contábeis-gerenciais que permita o funcionamento de um sistema de custos e avaliação por resultados, bem como demonstrações de balanço social; c) definição de um fundo de financiamento orientado para projetos e ações que visem ao aperfeiçoamento contínuo do sistema de controle interno dos municípios (SCIM).

As bases conceituais necessárias para o estabelecimento de um ambiente de controle interno balanceado, no sentido de um equilíbrio de sua capacidade de atuação face às respectivas capacidades de atuação dos controles externo e social, estão devidamente assentadas. Trata-se das definições expostas nos artigos 83 e 85 da Lei nº. 4.320/64.

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Destacam-se dois termos na legislação mencionada, que portam recursos conceituais suficientes para a concretização de um controle interno integrado com os controles externo e

social: a) evidenciará; b) organizados para permitir o acompanhamento. O ponto fundamental, a mover uma concepção de *controle interno* efetivo, está centrado nas perspectivas de evidenciação, no sentido do reporte sistemático de informações sobre os atos da gestão; e acompanhamento, que incorpora um caráter gerencial para o sistema de informações da entidade, tornando o *controle interno* orgânico, “de dentro”, como aqui problematizado.

2.4 Modelo para integração e balanceamento entre os controles interno, externo e social

Genericamente concebe-se a integração do *controle interno*, agora orgânico, eliminando-se qualquer perspectiva de “terceirização” de serviços contábeis. O desafio é estruturar, no âmbito de cada entidade, um sistema de controle interno próprio (Figura 1).

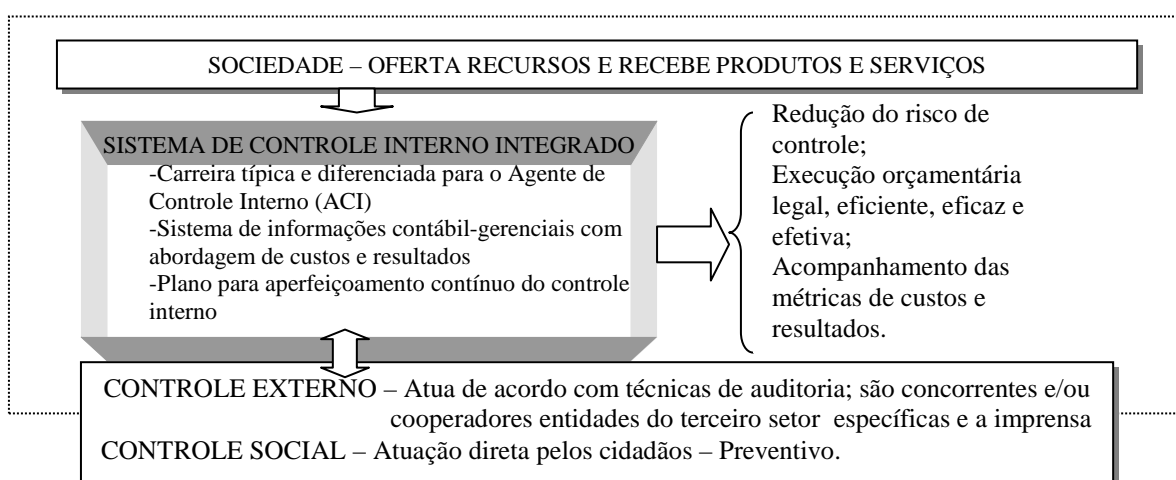


Figura 1 – Modelo conceitual para integração entre os controles interno, externo e social

Fonte: elaboração própria.

O esforço principal, tanto do ponto de vista da disponibilização de recursos, quanto da adoção de conceitos, sistemas, ferramentas e legislação específica, devem ser para a modernização do controle interno. A idéia é estabelecer uma integração virtual do controle interno, em que cada entidade da administração pública contaria com, pelo menos, um computador ligado à Internet. Seriam ofertados sistemas de bancos de preços para orientar compras; sistemas de apoio à execução orçamentária; sistemas de informações gerenciais com indicadores comparativos e outros.

Todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas, cabendo a seus órgãos, o controle de suas respectivas funções.

Aos órgãos responsáveis por licitações, compras e controle patrimonial, cabe responder pela observância das normas e da respectiva legislação. Ao órgão de recursos humanos, o controle sobre a observância do regulamento da administração de pessoal. A contabilidade, por deter os registros de todos os bens, das receitas, das despesas, assumindo, assim, um papel de destaque no controle interno, e sendo responsável pela canalização das informações para os órgãos do controle externo.

No que se refere à relação institucional dos controles, estudos apontam para a existência de uma insuficiente interação entre o Controle Interno e Externo no Brasil, entretanto, a Constituição Federal estabelece que uma das atribuições do controle interno é o de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Cabe ressaltar, de forma a contribuir pelo o entendimento de controle, que a Controladoria Geral da União (CGU) e os Tribunais de Contas não atuam no sentido de

auxiliar no fortalecimento do sistema de controle interno, mas os controles com seus componentes como os órgãos de auditoria, controladoria, Tribunais de Contas, etc., tendem a recomendar medidas voltadas a aprimoramento de suas atividades desenvolvidas e reforçar, ainda mais, a interação entre os controles interno, externo e social da administração pública no Brasil, à medida que ações de natureza mais técnica e organizacional estão sendo implementadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo adota uma análise teórico-empírica que, segundo Bocchi (2004, p. 82), incorpora à problematização teórica como forma de analisar a realidade, através dos instrumentais próprios da ciência em questão, considerando a pesquisa como um processo, no qual o movimento teórico e empírico se mesclam e se desdobram por intermédio de “momentos de ênfase em um ou outro esforço por parte do investigador, percorrendo e fazendo sua própria história intelectual, respondendo às questões postas pela sua realidade.”

A partir de elementos colhidos pela observação de situações que dizem respeito à gestão pública brasileira, com destaque para a gestão municipal, estabelece-se uma abordagem exploratória em torno da confluência entre os controles interno, externo e social.

Com base nos conceitos e perspectivas de atuação para o controle na administração pública, tratados no tópico seguinte de revisão da literatura, propõe-se um sistema de hipóteses que são testadas, de acordo com as visões coletadas no questionário elaborado, contendo 9 questões objetivas e 1 questão aberta.

Os testes foram aplicados em 3 grupos distintos de agentes de controle interno, de uma cidade da região nordeste do Brasil, totalizando 36 servidores: o grupo 1 formado por 15 servidores que atuam no controle interno de entidade da administração pública federal; o grupo 2, formado por 14 servidores que atuam no controle interno de entidade da administração pública estadual; e o grupo 3, formado por 7 servidores que atuam no controle interno de entidade da administração pública municipal.

As visões dos 3 grupos traduzem uma perspectiva de *integração* entre o controle interno e os controles externo e social. Tal perspectiva de *integração* explicita o risco de auditoria, particularmente o risco de controle, assumidos pelos controles externo e social.

Os dados foram analisados como o auxílio do *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*. Inicialmente, fez-se uma análise gráfica em torno das respostas dos três grupos. Em seguida, foram testadas hipóteses, considerando-se cada grupo de respondentes. Para a realização dos testes de hipóteses, utilizou-se testes não-paramétricos, porque se trabalhou com amostragem não probabilística, tratando-se de quantitativo de respondentes formado a partir da disponibilidade de acesso dos pesquisadores.

Os testes de hipótese foram conduzidos com base na prova não-paramétrica de *Kruskal-Wallis*, uma alternativa ao teste ANOVA, que busca comprovar a hipótese de nulidade, de que k amostras provenham da mesma população ou de populações idênticas com relação a médias (Siegel, 1979; Martins, 2002; Pereira, 2003; Maroco, 2003).

As análises foram conduzidas, também, a partir do seguinte sistema de hipóteses, considerando-se cada uma das perguntas do questionário:

Ho: As visões dos três grupos não divergem com relação à perspectiva de integração entre o controle interno e os controles externo e social, no âmbito de suas respectivas entidades.

H1: As visões dos três grupos divergem com relação à perspectiva de integração entre o controle interno e os controles externo e social, no âmbito de suas respectivas entidades.

Os confrontos entre os grupos de respondentes serão referenciados a partir das palavras associadas à pergunta 1, indicadas pelos respondentes dos três grupos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O Quadro 1 apresenta o “pensamento repentino” dos respondentes quando da chegada dos órgãos do controle externo para fiscalização ou auditoria no setor. Aqui, para o caso da entidade Federal, evidenciou-se que dos 15 respondentes apenas 1 não demonstrou medo ou inquietude, entretanto, os demais se mostraram com atitudes de preocupação. No caso da entidade Estadual, há a prevalência de “termos” de tranquilidade, normalidade, podendo aqui, enfatizar que auditoria ou fiscalização são procedimentos normais e necessários aos órgãos públicos, assim como é perceptível nos sete respondentes da entidade Municipal.

Quando você recebe a informação de que a Controladoria Geral da União (CGU) ou o Tribunal de Contas realizarão fiscalização ou auditoria no seu setor, qual a primeira palavra que vem à sua mente que traduza seu sentimento sobre esse fato?					
Entidade Federal		Entidade Estadual		Entidade Municipal	
Termos associados	Frequência	Termos associados	Frequência	Termos associados	Frequência
Cobrança	2	Ótimo	3	Controle	1
Controle	2	Seja bem-vindo	2	Organização	1
Roubo	2	Controle	2	Que bom	1
Bronca	2	Melhoria de controle	1	Assistência	1
Tranquilidade	2	Regularidade	1	Seja bem-vindo	1
Vamos ao trabalho	1	Bom	1	Regularização	1
Fiscalização	1	Cidadania	1	Melhoria	1
Repressão	1	Assistência	1		
Stress	1	Satisfação	1		
Transparência	1	Transparência	1		
Total	15	Total	14		7

Quadro 1 – Termos associados à atuação do controle externo

Destaque-se a expressão “seja bem-vindo”, com duas ocorrências entre os respondentes da entidade Estadual e uma ocorrência entre respondentes da entidade Municipal, não integrar o conjunto das expressões assinaladas pelos respondentes da entidade Federal, que concentram suas percepções em torno de idéias como “bronca”, “stress”, “cobrança” e “repressão”.

O Gráfico 1, que evidencia as respostas dos três grupos de respondentes à pergunta 2, sobre semelhanças entre procedimentos da CGU e o TCs, destaca: a) os respondentes da entidade Federal como percebendo que os procedimentos de auditoria e fiscalização dos dois órgãos de controle externo são 75% semelhantes; b) esta também é a percepção dos respondentes da entidade municipal; c) os respondentes da entidade Estadual se dividem entre procedimentos totalmente semelhantes e 75% semelhantes. O teste de hipótese, exposto no Quadro 2, sugere pela aceitação da hipótese de nulidade (Asymp. Sig. 0,928), portanto maior do que o nível de significância de 5%, indicando que não existem diferenças entre os três grupos sobre esta questão.

O Gráfico 2, que identifica o reflexo do controle social (CS) no controle interno (CI), demonstra que a percepção dos respondentes da entidade Federal, aponta no sentido de uma concordância destacada de que a publicação de fatos envolvendo desvios de conduta de gestores públicos faz com que haja melhoria no controle de interno da entidade.

No caso dos respondentes da entidade Estadual, percebe-se um deslocamento de uma visão de concordância, para outra de discordar mais do que discordar, de que haja influência do controle social no controle interno, visão também compartilhada pelos respondentes da entidade Municipal. O teste de hipótese, demonstrado no Quadro 2, evidencia que, para a questão “reflexo do CS no CI”, não existe diferença relevante nas visões dos três grupos de respondentes, de forma que a hipótese nula não pode ser rejeitada.

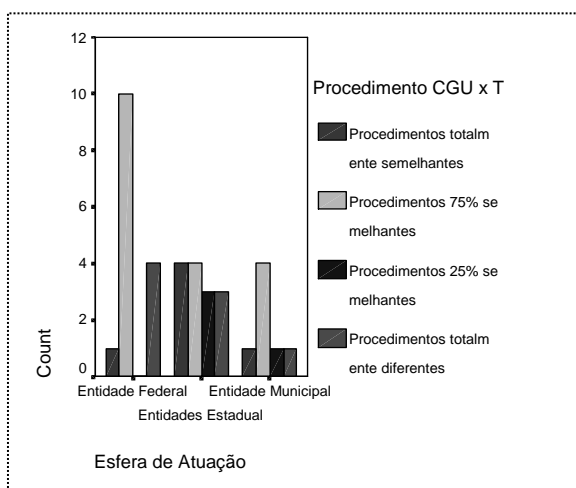


Gráfico 1 – Procedimento CGU x TCU

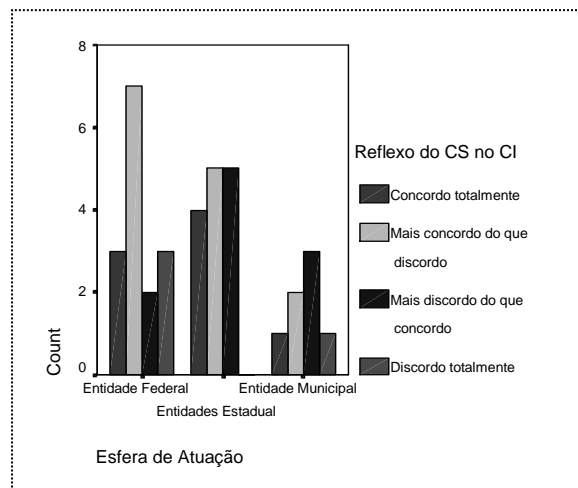


Gráfico 2 - Reflexos do CS no CI

O Gráfico 3 traduz as visões dos respondentes sobre se percebem melhoria operacional no sistema de controle interno de suas entidades. No caso da entidade Federal, mesmo com a presença de respostas “mais concordo do que discordo”, visualiza-se um grupo de respondentes que “mais discordam do que concordam” de que tem havido melhoria no controle interno (CI) da entidade. Os respondentes da entidade Estadual, em sua maioria, “concordam totalmente” e “mais concordam do que discordam”, com relação à melhoria do controle interno. Na entidade Municipal predomina o “mais discordo do que concordo” sobre esta questão.

O teste estatístico para a questão “melhoria no CI”, traduzido no Quadro 2, indica um valor de Asymp. Sig. de 0,0564, sugerindo que a hipótese de nulidade poderia ser rejeitada para este nível de significância, indicando que existe diferença relevante entre pelo menos um dos grupos de respondentes sobre esta questão. Considerando a análise do Gráfico 3, percebe-se que os respondentes da entidade Federal indicaram uma percepção de “discordo totalmente” sobre a questão, o que não ocorreu para os outros dois grupos na mesma intensidade.

O Gráfico 4 traduz as visões dos três grupos de respondentes, sobre suas próprias capacidades para desempenharem suas atribuições de controle interno nas entidades. Os três grupos de respondentes adotam uma visão de que “concordam totalmente” e “mais concordam do que discordam”, afirmando se sentirem capacitados para uma atuação no controle interno.

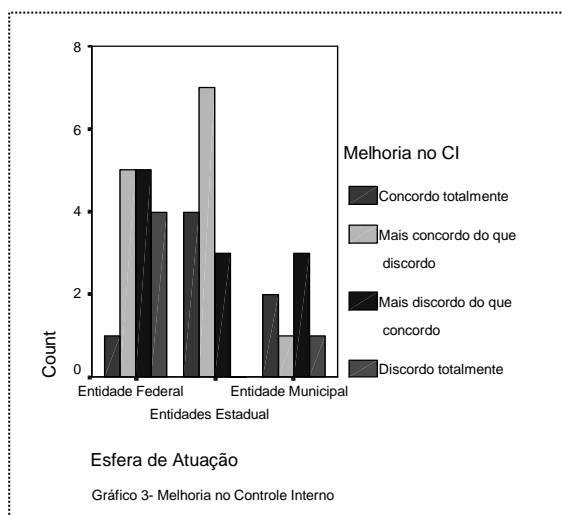


Gráfico 3 – Melhoria no Controle Interno

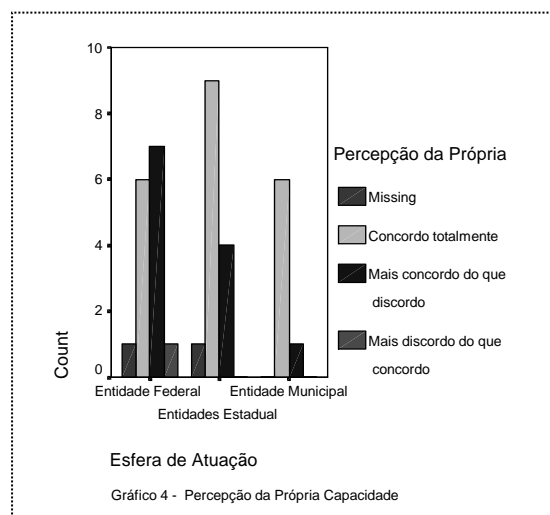


Gráfico 4 – Percepção da Própria Capacidade

O teste de hipótese, Quadro 2, em torno da questão “percepção da própria capacidade”, sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, traduzindo que as percepções dos respondentes não diferem.

O Gráfico 5 traduz as visões dos respondentes sobre a disposição do controle externo (CE) em apoiar e até ajudar o controle interno (CI) em suas atividades, sugerindo uma perspectiva de cooperação. A presença de visões mais “discordo do que concordo” e “discordo totalmente” é mais intensa entre os respondentes das entidades Federal e Estadual. No caso da entidade Municipal, os respondentes apontam para algum tipo de apoio ou cooperação, com destacada presença de “concordo totalmente” e “mais concordo do que discordo”. De fato, a cooperação ocorre mais para as entidades Estadual e Municipal do que para a entidade Federal.

O teste de hipótese para a questão “apoio do CE ao CI”, traduzido no Quadro 2, sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, indicando não haver diferenças significativas entre os três grupos.

O Gráfico 6 indica que os três grupos de respondentes se mostram muito motivados para apoiar a atuação do controle externo (CE). No entanto, nas entidades Federal e Estadual existem respondentes pouco motivados para apoiar a atuação do CE, evento que não ocorre nenhuma vez entre os respondentes da entidade Municipal.

O teste de hipótese para a questão “motivação para apoiar o CE”, Quadro 2, indica que a hipótese nula não poderá ser rejeitada, sugerindo que os três grupos não divergem significativamente sobre esta questão.

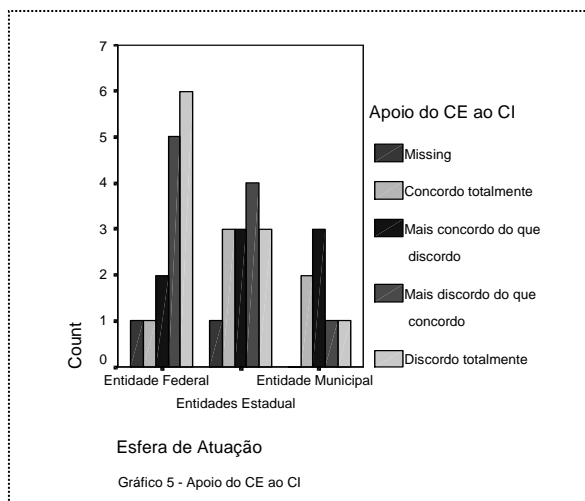


Gráfico 5 – Apoio do CE ao CI

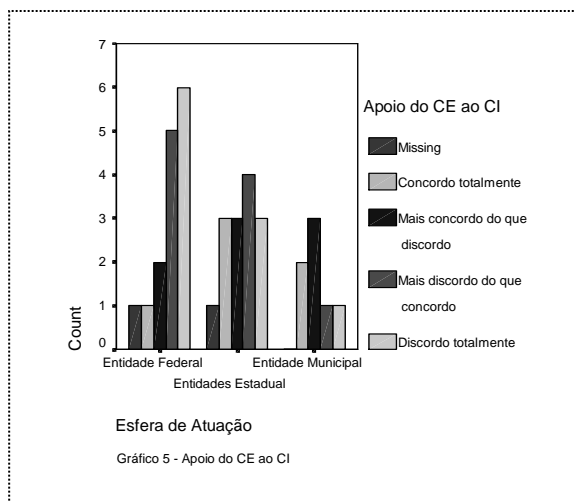


Gráfico 6 – Motivação para Apoiar o CE

O Gráfico 7 indica que a maioria dos respondentes das três entidades “concordam totalmente” e “mais concordam do que discordam”, que os relatórios do controle externo (CE) auxiliam o aperfeiçoamento do controle interno (CI). No entanto, os respondentes das entidades Federal e Estadual, são mais enfáticos em “mais discordarem do que concordarem” com relação à utilidade dos relatórios do CE.

O teste de hipótese, Quadro 2, para a questão “Relatórios do CE são úteis para a melhoria do CI”, sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, indicando não haver discordância entre os respondentes sobre esta questão.

O Gráfico 8 sugere uma presença maior de visões discordantes de que haja realmente convergência entre as atuações do controle interno (CI), controle externo (CE) e controle social (CS).

O teste de hipótese, indicado no Quadro 2, para a questão “Convergência do trabalho entre CI, CE e CS”, sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, traduzindo não haver divergência relevante entre os três grupos sobre esta questão.

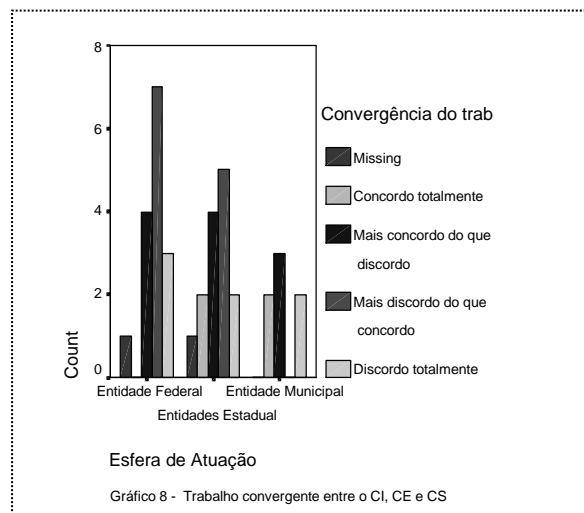
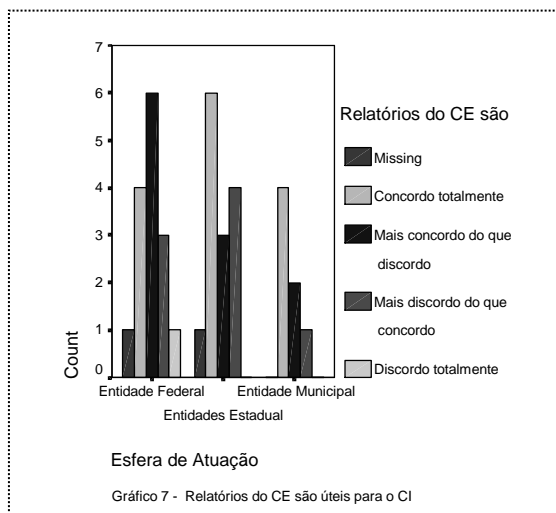


Gráfico 7 – Relatórios do CE são úteis para o CI **Gráfico 8 – Trabalho convergente entre CI, CE e CS**

Por fim, apresenta-se na seqüência o Quadro 2, citado anteriormente, com as medidas e testes estatísticos sobre a percepção dos grupos, conforme Gráficos já comentados.

	Procedimento CGU x TCs	Reflexo do CS no CI
Asymp. Sig.	0,928170011	0,53937353
	Apoio do CE ao CI	Motivação para apoiar o CE
Asymp. Sig.	0,108045917	0,105040014
	Melhoria no CI	Percepção da Própria Capacidade
Asymp. Sig.	0,056439279	0,116337215
	Relatórios do CE são úteis para melhoria do CI	Convergência do trabalho entre CI, CE e CS
Asymp. Sig.	0,473318623	0,310370617

Quadro 2 – Testes estatísticos sobre percepção dos grupos

5 CONCLUSÃO

Esta investigação concluiu que a presença de diferenças e similitudes entre os respondentes das entidades públicas pesquisadas, com base nas análises gráficas, apresentou resultados de percepções indicativas de um espaço para aperfeiçoamento no balanceamento nas atuações entre os controles interno, externo e social. Destacou-se, por outro lado, uma percepção mais negativa por parte dos respondentes da entidade Federal, com relação ao trabalho do controle externo. Vislumbrou-se, também, um papel importante para o controle social, especialmente o papel da imprensa, das ouvidorias e das linhas diretas de denúncia, em divulgar desvios de conduta de gestores públicos, como sendo relevante para a adoção de aperfeiçoamentos no controle interno.

A perspectiva de atuação do controle externo, em apoiar o controle interno nas suas dificuldades, deixou a desejar nas visões dos respondentes das entidades Federal e Estadual e menos para aqueles da entidade Municipal, indicando-se um provável caminho para programas de auditoria operacional, desde que ocorra transferência de tecnologias e conhecimento do controle externo para o controle interno. Os relatórios do controle externo,

na visão dos respondentes, são úteis para o aperfeiçoamento do controle interno o que reforça a idéia em torno de possibilidades de convergência de atuação.

Orientar uma melhor ambientação entre os controles interno, externo e social, que se constituem e se organizam em bases comuns para defesa da transparência, eficiência e eficácia da gestão pública, traduz, também, indicação sugestiva advinda dos elementos analisados neste estudo.

Necessário se faz que o Estado busque formas modernas de gerenciar as políticas públicas de controle, sem que isto obscureça questões éticas, entretanto, quando se pretende melhorar condutas é preciso investigar as suas falhas, identificar as causas e propor as soluções inovadoras e consistentes com a realidade apresentada.

Urgente se faz a criação de medidas mais eficazes de Reforma da Administração Pública para se atender aos interesses da Sociedade e permitir uma maior participação nos processos de execução do gasto público.

Há a necessidade de os sistemas de controle discutirem profundamente às questões de gestão administrativa sujeitas às autoridades superiores, de se elaborar novos estudos nos controles internos de órgãos de outras regiões do país para realizar uma comparabilidade entre os resultados obtidos e de se orientar pela busca excessiva na garantia de que os objetivos da sociedade sejam atingidos.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijav. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.

ARRUDA, Bertoldo Kruse Grande de. A cultura dos limites. *Diário de Pernambuco*. Artigo de Opinião, 04/08/05.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. 3. ed. São Paulo: Editora Rideel, 2003.

BRASIL. *Lei 4320/64*. Governo Federal. Publicada em 04 de maio de 1964.

BOCCHI, J. (org.). *Monografia para economia*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU) 2007. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: ago. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n. 820*, de 17 de dezembro de 1997.

CRUZ SILVA, Francisco Carlos da. Controle social: reformando a administração para a sociedade. In: *Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública*. Brasília/DF, Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa. 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1999.

IFAC - International Federation of Accountants; IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. *Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional*. São Paulo, 1997.

JORNAL DO COMÉRCIO. *Os caminhos da corrupção*. Recife, PE, 7/08/05 – 11/08/05.

MAROCCO, João. *Análise estatística com utilização do SPSS*. Lisboa/PT: Edições Silabo, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estatística geral e aplicada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREIRA, Alexandre. *SPSS – guia prático de utilização: análise de dados para Ciências Sociais e Psicologia*. Lisboa/PT: Edições Silabo, 4ª Edição Revista e Atualizada, 2003.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna Santos. Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública. In: *Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública*. Brasília/DF: Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa. 2001.

SIEGEL, Sidney. *Estatística não-paramétrica: para ciências do comportamento*. Rio de Janeiro: McGraw – Hill, 1979.