

ANAIS ELETRÔNICOS DA I CIEGESI / I ENCONTRO CIENTÍFICO DO PNAP/UEG

22-23 de Junho de 2012 - Goiânia, Goiás.

CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL

SOUSA, Lyndon Johnson Nonato de¹
COLARES, Mirela Cavalcante²

RESUMO

A maioria da sociedade brasileira não tem a noção da importância dos controles na administração pública. O objetivo desse trabalho é definir, demonstrar a funcionalidade e as formas de controle que existem na administração pública, bem como a responsabilidade dos atores envolvidos no processo de gestão. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi a pesquisa bibliográfica, utilizando-se de livros, artigos, trabalhos monográficos, *internet* e demais materiais disponíveis. Identificou-se que o controle interno e externo é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos para fazer com que a administração pública atinja seus objetivos. É ferramenta técnica indispensável para o bom gerenciamento da administração pública, identificando fraudes, erros e falhas que possam ocorrer durante a execução da despesa orçamentária, alcançando assim, a eficiência, a eficácia, a economicidade no emprego dos recursos e salvaguardar o patrimônio público.

Palavras-chave: Controle Interno. Controle Externo. Função do Controle.

1 INTRODUÇÃO

Tem-se observado na literatura sobre controles internos e/ou externos, que não há um marco histórico quanto à adoção dos controles na União, nos Estados e nos Municípios brasileiros, além do Distrito Federal. Não existe, portanto, um referencial que indique uma época a partir da qual se possa dizer que o processo de controle foi iniciado.

Certamente, o legado deixado pela história da humanidade em termos de administração e controle do patrimônio está inferido que os desenvolvimentos dos controles se evoluíram a ponto de se criarem regras sistematizadas. Tais regras, que

¹ Pós-graduado em Controladoria, Auditoria e Perícia Contábil, lyndon@ig.com.br.

² Especialista em Auditoria, Graduação em Ciências Contábeis, Docente da Universidade Estadual de Goiás, mirela.colares@ueg.br.

atualmente são denominadas de leis compulsórias, são determinadas pelo Estado e que se façam cumprir protegendo o bem público.

O poder público está sujeito à obrigatoriedade no cumprimento das normas impostas pelo Estado e o executando sistematicamente de forma adequada. Para que isso ocorra, é necessário que haja controle interno e/ou externo que estará acompanhado do que foi devidamente planejado.

Para Diniz *et al* (2004, p. 1), no

[...] Brasil as expressões Controle Interno e Controle Externo, quando aplicadas à administração pública, traduzem um conjunto de ações que devem ser postas em prática, respectivamente, pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo, com o objetivo de executar e fiscalizar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e orçamentos de governo, bem como a avaliação do resultado da gestão pública.

No entanto, após a edição da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que dispõe sobre Normas Gerais de Direito Financeiro (NGDF) para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a legislação foi afunilando-se quanto à necessidade de implantar um sistema de controle interno e/ou externo em cada poder.

O Controle Interno tem como finalidade de planejar, acompanhar a execução, e avaliar os atos e fatos da administração pública, no topo dessa evolução que tem a edição da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O Controle Externo tem por finalidade o controle técnico e político, sendo que o controle técnico é exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e o político por representantes do Poder Legislativo eleitos pelo povo.

Após a verificação da legislação e a literatura disponível pode-se articular que posteriormente à edição da NGDF e por último, a LRF, vem-se buscando focalizar o controle interno e/ou externo como um instrumento imprescindível à administração pública, uma vez que constitui um mecanismo que assegura o equilíbrio no gerenciamento dos recursos públicos.

Os gestores devem ter em mente que um sistema de controle interno apropriado não significa está restrito, que gerir com eficiência e transparência os

recursos públicos, será possível apenas com um controle atuante.

Oportunamente, responsabilidade fiscal e transparência são temas tratados nos últimos anos, e para o alcance desses objetivos torna-se necessário à implantação de um controle interno e/ou externo atuante, com postura no acompanhamento das ações públicas, com o objetivo de antecipar riscos³ que afetem o equilíbrio das contas públicas e ainda zelar pelo patrimônio público.

A implantação, funcionamento e manutenção do sistema de controle interno e/ou externo na administração do Estado são de competência e responsabilidade do gestor público, na função de administrador do governo, que por meio da lei aprovada pelo poder legislativo cria o órgão de controle, tomando ainda as medidas necessárias para seu funcionamento.

Concernente, ao controle administrativo, Capanema (2008, p. 8) diz que o

[...] controle administrativo visa assegurar a legalidade, a legitimidade e a economicidade das atividades administrativas desenvolvidas por todos os poderes. É a fiscalização que incide sobre as atividades desenvolvidas pela administração pública.

O sistema de controle é de fundamental importância para o êxito da administração, contribuindo de modo acentuado para atingir os objetivos com eficiência, eficácia e economicidade, pregados pela Constituição Federal (CF) de 05 de outubro de 1988 e que devem ser perseguidos pela administração pública e cumpridos de forma sistemática.

Nos últimos tempos a legislação e a sociedade vêm cobrando maior transparência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos, e nesse contexto vêm a participação indispensável do controle interno e/ou externo da União.

Com a introdução da LRF, ajustaram-se novas metas e técnicas de trabalho na área pública, os dispositivos das NGDF introduziram um maior rigor de controle, mensuração e evidenciação das peças contábeis e dos atos dos gestores públicos.

Em razão dessa nova realidade econômica e social, que impõe mudanças

³ O risco é a probabilidade de alguma coisa inesperada e negativa ocorrer em algum momento causando algum dano, este serve para que possamos calcular a nossa “ganância” ou “desejo” por algo que estamos dispostos a nos sacrificar, desta forma podemos examinar se tal expectativa realmente qualifica aquele risco que o investidor estará se dispondo a tolerar por algo. (TOLEDO, 2009)

de comportamento na forma de administrar os recursos públicos, com mais responsabilidade e transparência, o controle interno e/ou externo assumem um papel essencial e relevante, o qual, não é suficientemente conhecido e compreendido.

Os sistemas de controle interno e/ou externo, embora recentes, porém obrigatório, de grande relevância, tanto para o poder público como para a sociedade de modo geral, defendidos por alguns e contestados por muitos, são ainda de reduzida discussão e de análise. Constituem a alma do plano de organização de qualquer entidade com o comprometimento a atingir os objetivos da alta administração, os quais constituem a razão de sua existência.

Com isso, surge a necessidade de estruturar o sistema de controle de forma ordenada e sistematizada com normas preestabelecidas e que permitam ser constantemente, revisadas e acompanhadas pelo usuário do sistema orçamentário que normalmente se constitui do público em geral.

Com isso, Thomé e Tinoco (2005, p. 9), afirmam que a

[...] existência do controle interno formalizado, atuando em toda a instituição, permite uma execução orçamentária segura e que atenda as metas estabelecidas. O controle permanente do orçamento de forma interna e externa, irá permitir que a sociedade acompanhe a destinação dos recursos públicos e se são aplicados com devida eficiência, eficácia e economicidade.

O sistema de controle interno e/ou externo é ferramenta importante e fundamental no auxílio dos gestores, inclusive na reestruturação administrativa, que muitos terão de enfrentar.

O gestor é o administrador geral da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Portanto, a ele incumbe zelar pelo bom funcionamento do controle interno, que, bem compreendido, poderá se tornar no mais importante aliado de sua administração.

O êxito das atividades do controle interno está diretamente relacionado com o grau de conhecimento das pessoas envolvidas nesse processo, torna-se necessário o conhecimento da legislação e normas que disciplinam as atividades, assim, a promoção de cursos de capacitação aos servidores ligados ao controle interno é de grande relevância para o aperfeiçoamento dos controles implantados pela administração pública.

O responsável pela coordenação do controle interno do Estado Governamental torna-se um consultor interno, prestando assessoria para toda a organização para que as contas apresentadas sejam apreciadas e aprovadas pelos responsáveis do controle externo.

No entanto, a execução das atividades do controle interno exige bastante do profissional responsável por elas, devendo assim, ter perfil bastante apurado, e passar constantemente por qualificação técnica permanente.

O perfil deste profissional é necessário, se considerar que estará ligado à legislação, por meio de interpretação e emissão de pareceres, bem como análises e produção de relatórios e demonstrativo que auxiliem os gestores, a refletir uma real situação da administração.

O objetivo deste artigo consiste em identificar dentro da administração pública a eficiência do controle, da mensuração em face da modificação e implementação da LRF.

A metodologia aplicada na construção deste trabalho foi a pesquisa descritiva obtida diretamente de investigação textual de jornais, revistas, periódicos, legislação, *internet* e fontes documentais que serão utilizados para fundamentação teórica. Com a pesquisa bibliográfica se buscará explicar o problema a partir dos referenciais teóricos já publicados, analisando as contribuições sociais do passado existente sobre o tema proposto.

O referencial teórico abordará os principais conceitos relativos a controle interno e/ou controle externo, características, funcionalidades, objetivos e responsabilidade dos atores envolvidos no processo de gestão dos recursos públicos.

2 CONTROLES

Consta no dicionário Michaelis (2012) que controle é o ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente. Fiscalização e domínio de alguém ou alguma coisa. Processo pelo qual uma sociedade ou grupo procura assegurar a obediência de seus membros por meio dos padrões de comportamento existentes.

Segundo Ferreira (1989), controle é o ato ou poder de controlar.

Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, entre outros, para que não se desviem das normas preestabelecidas.

Depreende-se que o controle como ferramenta de gestão, viabiliza a correção de falhas nos processos de atividades exercidas por gestores e seus comandados no que diz respeito a controles internos, assegurando que as metas preestabelecidas sejam alcançadas, que em termos de controles externos devam ser requeridas e fiscalizadas pelos entes específicos designados para essa finalidade.

2.1 Controle Interno

Controle interno deve ser entendido como a ação tomada pelas diversas formas da função gerencial, com objetivo de certificar que os objetivos e metas traçados por ela possam ser alcançados, oferecer confiabilidade aos registros de atos e fatos administrativos e contábeis, bem como promover a aderência a objetivos pré-determinados.

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (apud Oliveira, Peres Jr. e Silva, 2010, p.71) o

[...] controle interno é composto pelos planos de organização e pela coordenação dos métodos e medidas implantados pela empresa para proteger seu patrimônio, seus recursos líquidos e operacionais, por meio de atividades de fiscalização e verificação da fidedignidade dos administradores e da exatidão dos processos de manipulação de dados contábeis, promovendo, desta forma, a eficiência operacional e a adesão às políticas e estratégias traçadas pela alta gestão.

De acordo com a Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento do Tesouro Nacional que define conceitos, diretrizes e estabelece as Normas de Auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo (D.O.U, 1991, p. 30109) conceitua o controle interno como o

[...] conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

Nobre (2005) verifica que o controle interno não se relaciona apenas com as funções de contabilidade e finanças e, sim, em todos os sentidos e aspectos de

operações realizadas pelas instituições.

O controle interno é muito importante por ser ele quem viabiliza as demonstrações contábeis e financeiras da entidade, e está muito próximo dos órgãos que o compõe, e por estar buscando sempre a garantia de uma boa transparência.

Concernente, a importância do controle interno Moreira (2004) ressalta que a

[...] grande importância do controle interno é exatamente estar muito próximo da realidade do órgão público. O controle externo pode estabelecer correções, tem poderes para determiná-las impositivamente orientando seu jurisdicionado e induzindo-o a uma alteração de atitude, mas não tem condições de atender as particularidades daquele ente.

O controle pode ser de prevenção, concomitante ou corretivo, e possui a função de verificar e analisar a legalidade de seus atos de uma forma geral, desde o contábil financeiro, o mérito a conveniência até as oportunidades de medidas e decisões do interesse público.

O controle preventivo é a averiguação antes da efetivação de qualquer gasto, sendo este a mais antiga forma de controle. Porém a eficácia do ato é suspensa até a verificação por órgão competente.

Para Nascimento (2005), o controle preventivo ou prévio é

[...] aquele verificado antes da realização da despesa, *exempli gratia*, da liquidação da despesa, tal modo de controle é o mais antigo, contudo, emperra a máquina administrativa suspendendo a eficácia do ato até sua análise pelo órgão competente.

O controle concomitante, por sua vez é aquele realizado durante a efetivação da despesa, sendo este o mais conceituado, porque por intermédio do mesmo se pode identificar qualquer erro ou fraude durante sua execução.

O autor acima (2005) fundamenta que o

Controle concomitante é efetuado durante a realização da despesa, considerado o mais eficaz, visto poder o ato tido como irregular poderia ser sobrestado durante a sua consecução, evitando, assim maior dispêndio para o erário, como ilustração deste tipo de controle, tem – se as auditorias do tribunal de contas, a fiscalização de concursos públicos e procedimentos licitatórios, dentre outros.

Em seguida ao controle concomitante, existe a necessidade de conferir as contas de despesas auferidas após a gestão do administrador. A esse processo denomina-se de controle subsequente ou corretivo, que deve ser ordinário após cada evento. Nesse tipo de evento posterior é comum haver dificuldades de correção de erros⁴ cometidos durante a gestão, tornando-o prejudicial à administração pública ferindo o que foi previsto e planejado.

Atinente ao controle subsequente ou corretivo, o autor acima (2005) complementa que o

Controle subsequente ou corretivo (a posteriori) – é feito após a realização do ato da despesa, é a forma mais comum, mais também a mais ineficaz, pois verificar as contas de um gestor terminadas sua gestão torna a reparação do dano e a restauração do status quo ante muito difíceis.

O controle interno, desta forma, funciona como verificador de possíveis fraudes⁵, que possam ocorrer durante a execução das metas preestabelecidas mediante o planejamento.

O controle interno, portanto, é um conjunto de planos, metas, normas e uma série de procedimentos com o intuito de fazer com que qualquer entidade pública ou privada tenha seus objetivos alcançados com uma margem de segurança confiável. Que o seu bom e fiel cumprimento dentro dos parâmetros planejados sejam assegurados, salvaguardando o seu patrimônio de possíveis desvios na gestão administrativa.

O controle interno na administração pública pode ser denominado controle administrativo e tem como finalidade assegurar a legalidade, legitimidade e economicidade de todas as atividades administrativas exercidas pelos três poderes de acordo com seus próprios atos (CAPANEMA, 2008).

A sua aplicação faz com que se evidencie com a própria administração, para que os recursos públicos sejam aplicados com eficácia, afim de, que se atinja a eficiência e a economicidade.

No que concerne à delimitação do controle interno, Rech (2005, p. 02) diz que do

⁴ O termo *erro* refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles. (CFC, 1999, NBC T 11 – IT 03)

⁵ O termo *fraude* refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. (CFC, 1999, NBC T 11 – IT 03)

[...] modo como vem delineada, particularmente nos artigos 70 e 75 da Constituição Federal, sua ação ambivalente faz com que um dos seus desdobramentos - o controle interno – confunda com a própria administração, pois deve servir aos objetivos que lhes são próprios, convergentes a propiciar a eficaz aplicação dos recursos públicos, atendendo aos melhores padrões de eficiência e de economicidade.

Sendo assim, o controle interno faz parte do plano de organização da administração, com os mesmos objetivos com relação a preocupação de aplicar as informações, a alcançar a tomada de decisão de forma correta.

O controle interno deve sempre coexistir com as demais funções da administração, ou seja, planejamento, organização, liderança e execução, que por vezes até mesmo se confundem entre si. No entanto, todas as funções são extremamente importantes para o bom funcionamento do sistema e se ocorrer erro em um deles pode ser que todo o funcionamento do sistema seja comprometido.

O autor acima (2005, p. 3) complementa ainda que o

[...] controle interno, como foi visto, faz parte do plano de organização da administração e tem os mesmos objetivos. Ocupa-se essencialmente com o processamento de informações que retroalimentem a função de COMANDO, concorrendo para a correta tomada de decisões; coexiste com as demais funções da administração e com elas, por vezes, se confunde, sendo cada quais indispensáveis para o funcionamento do sistema que formam, de tal maneira que a falha em uma delas pode embarçar o funcionamento de todo o conjunto.

Portanto, o controle interno por ser um instrumento eficaz, sendo o mesmo indispensável a qualquer administração, assegurar o bom complemento dos objetivos, para que atue de forma correta e clara na realização do bem público.

Ainda com respeito a função do controle interno na administração, Moreira (2004) diz que ele

[...] faz parte da administração, subordina-se ao administrador, tendo por função acompanhar a execução dos atos, indicado, em caráter opinativo, preventiva ou corretivamente, ações a serem desempenhadas com vista ao atendimento da legislação. Constitui-se de mecanismo para o processo decisório e direcionamento das ações governamentais, via planejamento.

O controle interno, apesar de ser uma exigência legal, trata, principalmente, da potencialização dos recursos públicos, sendo uma estrutura que promove a defesa do patrimônio público.

Moreira (2004), em relação à exigência legal do controle interno, complementa que o

[...] controle interno é uma exigência legal, pois sua existência se justifica em promover a otimização dos escassos recursos públicos, sendo um instrumento de promoção da defesa do patrimônio público, em especial no tocante à vigilância dos índices da dívida pública.

Para que isso possa ter validade, todos os órgãos da administração, seja direto e/ou indireto, devem possuir um sistema de controle interno organizado, que conforme a CF/88, todo e qualquer poder, deve ter um sistema de controle interno com responsabilidade mútua, e compromisso entre as partes de relatarem qualquer irregularidade, pois não havendo tornam-se responsabilizados criminalmente.

Na Seção IX, Título IV, da CF/88 dispõe que:

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

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

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

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

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

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

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

2.2 Controle Externo

O Controle Externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do TCU, sobre atos emanados de outros órgãos, ou seja, é aplicado pelo Poder Legislativo sobre órgãos estranhos a ele. São consideradas as particularidades atribuídas a cada um, pois ao Poder Legislativo são proporcionadas as competências de cunho político e ao Tribunal de Contas o controle técnico.

Furtado (2007, p. 1086) entende que no

[...] exercício do controle externo, as atribuições do Congresso Nacional e do TCU se encontram, ou cruzam, em três situações. Em nenhuma delas, todavia, o TCU pode ser compelido a decidir conforme a vontade do

Congresso, ou ter suas decisões revistas por este último.

Analisando a Seção IX, Título IV, da CF, pode-se concluir as atribuições de cada um:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

[...]

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

[...]

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

[...]

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º - No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

[...]

§ 4º - O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Art. 72. A Comissão mista permanente a que se refere o art. 166, §1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários.

§ 1º - Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.

§ 2º - Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.

O controle político é o que melhor representa a democracia no país, por

ser desenvolvido por nossos representantes escolhidos pelo povo para que cuide de suas necessidades como cidadãos. Controlando de forma clara as ações dos administradores para que estes não fujam dos planos e metas apresentadas para a boa aplicação dos recursos da nação (RIBEIRO, 2006).

O controle técnico é exercido pelo TCU que deverá julgar as contas do administrador e de qualquer um que esteja responsável por bens e valores públicos.

O autor acima (2006, p. 23) entende, ainda, que a

[...] função judicante é exercida através do julgamento das contas dos administradores e responsáveis por bens ou valores públicos; é típica do modelo de tribunal de contas. Cabe ressaltar que o que é julgado são as contas não o próprio administrador (o que é competência do poder judiciário).

Desta forma, o controle externo é uma função do Legislativo com o apoio do TCU que visam verificar os atos dos administradores de órgãos estranhos a ele, com intuito de que todo o plano, meta e objetivo, sejam alcançados de forma clara, e com respeito ao patrimônio público. Destaca-se ainda ser dever do gestor público prestar contas, e cabe ao TCU a exclusividade de julgá-las procedentes, principalmente em se tratando de recursos da União.

3 RELAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E EXTERNO

Na relação entre o controle interno e externo não existe propriamente uma hierarquia. Existe uma cumplicidade de um complementar o outro, afim de, que se mantenha um comportamento respeitável e correto, relativo ao bem público e a sua respectiva gestão.

Enquanto o controle interno é exercido pelos responsáveis por ele dentro da esfera do próprio poder, o controle externo está para fazer com que o interno tenha conhecimento de que ele não é integral e que os seus atos serão revistos, no intuito de que se mantenham os princípios previstos na CF. Sendo assim, a relação entre os dois existe para que haja freios e contrapartidas que bloqueiem os possíveis desvios de procedimentos.

Para Carvalho Filho (2006, p. 779) o

Controle externo quando órgão fiscalizador se situa em administração diversa daquela de onde a conduta administrativa se originou, é o controle externo que dá bem a medida da harmonia que deve reinar entre os poderes, como o impõe o art. 2º da CF/88. Por envolver aspectos que de alguma forma atenuam a independência entre eles, esse tipo de controle está normalmente contemplado na constituição.

Com base nestes fatos deduz-se que o vínculo existente entre o controle interno e/ou externo é indiscutível, justamente por se tratar de instrumentos direcionados ao exame da gestão pública, ou seja, instrumentos necessários para que aja uma boa aplicação dos recursos públicos em geral por parte de seus administradores e funcionários.

A administração pública é um sistema organizacional e é conclusivo que exista junção entre eles, pois se ocorrer erro em um deles pode ser comprometido todo o sistema organizacional e de gestão.

No que se refere sobre a integração do controle interno e externo, Campelo (2004, p. 19) fundamenta que com

[...] base no conceito de sistema – ou seja, um conjunto em seu caráter dinâmico – é fácil perceber que o controle da administração pública constitui um sistema, reunindo componentes entre os quais há indiscutível vínculo. Consiste ele em todas as atividades dos controles interno e externo, estes interligados, por serem os instrumentos próprios ao exame da gestão pública, em seus diversos aspectos.

Então, o controle interno e/ou externo sempre estará se relacionando, pois fazem parte de um todo, com objetivo comum de que os recursos públicos sejam aproveitados de forma apropriada e satisfatória, sendo que o primeiro deve fornecer subsídios para o objetivo do segundo, e acompanhar de forma aceitável e presente, a posição das contas públicas.

Relativo à fiscalização atuante nos vários campos da atividade governamental, o autor acima (2004, p. 19), constata que com a

[...] fiscalização atuante nos vários campos da atividade governamental, esse sistema exige como parte de um todo. Os controles internos e externos, uma vez que estão unidos a um objetivo comum: garantir o bom uso e regular aplicação dos recursos da nação. Portanto, é possível esperar que o controle interno viabilize o objetivo central do outro controle, que é acompanhar atualizadamente a situação das contas públicas em rigor, os dois controles se interpenetram, um influenciando sobre o outro.

Sendo desta forma a eficiência do controle externo depende do bom funcionamento do controle interno, já que se complementam. Esta dependência se dá porque o controle externo, na maioria das vezes, é feito a *posteriori*, ou seja, após a realização do controle interno.

Em relação à eficiência do controle externo, Campelo (2004, p. 19) relata que o

[...] Controle Externo se faz em grande parte a posteriori, sua eficiência depende muito do bom funcionamento do Controle Interno. Em outras palavras, o satisfatório desempenho do segundo significa bom padrão de funcionamento do primeiro.

Além de um complementar o outro, inexistindo uma total independência entre eles, numa harmonia em que o primeiro tem a obrigação de municiar o outro de documentos, afim de, que os objetivos traçados sejam alcançados sem nenhum dano ou déficit aos cofres públicos.

De acordo com Carvalho Filho (2006), o

[...] controle externo que dá bem a medida da harmonia que deve reinar entre os poderes, como o impõe o art. 2º da CF/88. Por envolver aspectos que de alguma forma atenuam a independência entre eles, esse tipo de controle está normalmente contemplado na constituição.

Posto os eventos, a co-responsabilidade existente entre as duas formas de controle, oferece a medida necessária de relação, para se atingir cada vez mais o aprimoramento do sistema de controle, na integração entre eles que se torna imperativo, já que há complementação em uma única relação de operações.

No que se refere à consagração da co-responsabilidade da fiscalização, Campelo (2004, p. 20) afirma que

[...] Sem dúvida, a consagração do princípio da co-responsabilidade de fiscalização no âmbito desses dois controles fortalece a desejada cooperação e integração entre eles favorecendo, de outra parte o aperfeiçoamento do sistema geral de controle.

Relativos aos benefícios contraídos na consonância das duas formas de controle, o autor acima (2004, p. 20) menciona, ainda, que

[...] embora possuam enfoques próprios, devido às diferentes

responsabilidades e atribuições, é imperioso que as duas vertentes trabalhem sempre em harmonia, buscando maximizar resultados. Nesse sentido, os benefícios podem ser assim resumidos:

- a) redução do escopo dos trabalhos do controle externo como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a efeito pelo controle interno;
- b) fornecimento, pelo controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem fiscalizados pelo controle externo;
- c) eliminação, na medida do possível, da duplicidade de esforços e providências, favorecendo a racionalização administrativa e operacional.

4 APLICAÇÃO DOS CONTROLES NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS

Existem várias tipologias para caracterizar a aplicação do controle interno nas instituições públicas, porém veremos a mais objetiva. Sendo o controle administrativo exercido pelos órgãos e poderes administrativos sobre os seus próprios atos, visando mantê-la dentro da lei.

Conforme Oliveira (2001, p. 151), o

[...] controle administrativo é todo aquele que o executivo e os órgãos de administração dos demais poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização.

O controle interno exercido pelos poderes e órgão da administração pública, no âmbito federal, por sua vez pode ser de dois tipos: a fiscalização hierárquica, que são exercidas por órgãos de instâncias superiores sobre os inferiores; os recursos administrativos, que nada mais são que a provocação feita pelo administrador, que se utiliza de todos os meios para que seja feito o reexame do ato pela própria administração pública.

Relativo aos meios pelos quais o controle administrativo se efetiva, o mesmo autor (2001, p. 151) assim os define:

- a. A Fiscalização hierárquica, que é “exercida pelos órgãos superiores sobre as inferiores da mesma administração, visando a ordenar, coordenar, orientar e corrigir suas atividades e agentes”. (MEIRELLES, 1998, p. 549);
- b. Os recursos administrativos, que são todos os meios que podem utilizar os administrados para provocar o reexame do ato pela própria administração pública. (DI PIETRO, 2001, p. 589).

O controle interno deve ser mantido de forma integralizada pelos três

poderes a fim de se atingir a finalidade de sempre estar avaliando o cumprimento das metas previstas em seu planejamento, executando os programas prescritos e executando o orçamento da União, dentro da legalidade.

Seus resultados devem ser avaliados em relação à eficiência e eficácia da gestão quanto ao orçamento financeiro e patrimonial em todos os órgãos das instituições. Isto sem deixar de verificar a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, exercer o controle de operações de crédito, avais e garantias e, também, os direitos e haveres da união, bem como apoiar o controle externo em suas funções (CF, 1988).

Pode se destacar novamente que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter de forma integrada o sistema de controle com a finalidade de avaliar a realização das metas previstas pelo plano governamental e ratificar a sua legalidade. Devem, portanto, exercer o controle externo, político e técnico com o intuito de atender sua missão institucional (CF, 1988, art. 74).

Desta forma, fica evidente a obrigatoriedade que os três poderes possuem quanto à integralização, quanto ao sistema de controle interno e, ainda, a obrigação de apoiar o controle externo.

6 OBJETIVOS A SEREM CONSEGUIDOS PELO SISTEMA DE CONTROLE

O processo de controle interno e externo devem se manter de forma harmoniosa, com o mesmo objetivo: o bom emprego dos recursos públicos. Para tal, devem manter uma cumplicidade entre os seus procedimentos.

Podem-se enumerar cinco objetivos que demonstram as finalidades a serem alcançados pelo sistema de controle.

O primeiro é o de proteger os ativos da organização de possíveis erros que possam ocorrer propositais ou não, ou de anormalidades. Desta maneira, o controle interno e/ou externo está ligado por um conjunto de normas que contribuem para impedir qualquer improbidade ou, pelo menos, que garanta que a mesma seja detectada em tempo real. Conforme, Silva (2001, p. 26) o

[...] primeiro objetivo é de proteger os ativos da organização dos erros intencionais ou não e das irregularidades que se possam produzir. Podem

ocorrer diversas formas de omissões nos procedimentos, inadequações, cálculos errados e etc., além disso, em toda organização existe a possibilidade de fraudes, malversações dos recursos, uso indevido de bens ou qualquer ato de abuso dos bens da organização, tanto por terceiros como por funcionários. O sistema de controle deve estabelecer um conjunto de normas que impeça improbidade ou, pelo menos assegure a rápida detecção dessas situações.

O segundo objetivo é ter informações verdadeiras e confiáveis para a tomada de decisão na administração pública, tanto na esfera interna como externa. A primeira é responsável pelas informações a serem passadas para a segunda, pois o controle interno deve apoiar o controle externo, com harmonia entre os seus responsáveis (SILVA, 2001).

Esse autor (2001, p. 27) define o terceiro objetivo como “[...] conseguir adesão às políticas gerais da organização. É preciso que os recursos e as pessoas estejam engajados nas políticas gerais da organização, promovendo uma melhor combinação de esforços”.

O quarto objetivo, para o mesmo autor (2001), é alcançar as metas e programas das entidades públicas, em que o sistema de controle contribui para que a organização atinja seus interesses, o que, por sua vez, justifica a existência de um sistema de controle.

E, finalmente, esse autor (2001) apresenta o quinto o objetivo que é promover a eficiência e a eficácia nas operações das entidades públicas, para que os recursos disponíveis sejam aproveitados de forma coerente. Evidentemente, esse objetivo está estritamente e diretamente relacionado com os anteriores.

7 OS ENVOLVIDOS E AS RESPONSABILIDADES NO PROCESSO DE CONTROLE

O controle interno da administração pública deve ser desempenhado poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e o controle externo pelo poder Legislativo, com o auxílio do TCU.

Vale ressaltar que o Poder Legislativo é responsável pela elaboração e aprovação do plano plurianual, pelas diretrizes orçamentárias e pelo orçamento anual, com a sanção do Presidente da República (CF, 1988, SEÇÃO II, TÍTULO IV,

Art. 48).

É de exclusividade do Congresso Nacional a responsabilidade de julgar as contas do Presidente da República, avaliar e apreciar todos os fatos discriminados nos relatórios da administração.

Quanto à execução dos planos do governo, as duas casas, Câmara dos Deputados e Senado Federal, exercem controle de forma direta ou por qualquer uma destas o zelo do poder de legislar e conferir normas a outros poderes. Sendo ainda de sua competência escolher dois terços dos membros do TCU.

Conforme a Seção II, Título IV, da CF

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

[...]

IX- julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

X- fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas casas os atos do poder executivo, incluindo os da administração indireta;

XI- zelar pela preservação de sua competência legislativa em face da atribuição normativa dos outros Poderes;

[...]

XIII- escolher dois terços dos membros do Tribunal de contas da união;

[...].

Incumbindo, ainda, ao Senado Federal, exclusivamente, julgar o Presidente da República e o vice Presidente da República em qualquer crime contra o patrimônio público, e os ministros por crimes da mesma natureza (CF, 1988, SEÇÃO IV, TÍTULO IV, ART. 52).

Podendo, ainda, processar e julgar os ministros do Supremo Tribunal Federal, Procurador Geral da República, Advogado Geral da União nos crimes contra o que lhe foram confiados, e ainda aprovar a escolha do ministro de TCU indicados pelo Presidente da República (CF, 1988, SEÇÃO IV, TÍTULO IV, ART. 52).

De acordo com a Seção III, Título IV da CF, atribui à Câmara dos Deputados:

Art. 51. Compete privativamente à Câmara dos Deputados:

I - autorizar, por dois terços de seus membros, a instauração de processo contra o Presidente e o Vice-Presidente da República e os Ministros de Estado;

II - proceder à tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa;

III - elaborar seu regimento interno;

IV - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação,

transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias;
V - eleger membros do Conselho da República, nos termos do art. 89, VII.

O Poder Legislativo conta, também, com as comissões parlamentares de inquéritos que possuem figura de fiscalização própria sobre as autoridades judiciais e outros previstos em seu regimento, podendo ser compostas pela Câmara de Deputados e Senado Federal, em conjunto ou separadamente.

O requerimento para formação da comissão parlamentar deve contar com um terço de seus membros, visando o cômputo de determinado evento, e deve ter prazo certo para finalização, averiguado alguma culpabilidade dos envolvidos, devendo ser encaminhado às conclusões do inquérito ao ministério público para que o mesmo requeira a responsabilidade civil ou criminal dos transgressores.

Em conformidade com a CF/88, Oliveira (2001, p. 149), reafirma que as

[...] comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos regimentos das respectivas casas, serão criadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em conjunto ou separadamente, mediante requerimento de um terço de seus membros, para a apuração de fato determinado e por prazo certo, sendo suas conclusões, se for o caso, ao Ministério Público, para que promova a responsabilidade civil ou criminal dos infratores.

Em relação à responsabilidade das comissões parlamentares, a Seção III, Título IV da CF/88 em seu art. 58 demonstra qual a responsabilidade das comissões parlamentares em relação a sua incumbência de controle e fiscalização são o de realizar audiência pública com a sociedade civil, podendo ainda intimar qualquer ministro de Estado para se esclarecer concernente as suas atribuições.

Pode receber denúncias de qualquer pessoa sobre desmandos ou omissões de qualquer autoridade ou instituição pública e, ainda, solicitar depoimento de qualquer pessoa, autoridade política ou cidadão comum. Deve, também, apreciar os programas e obras do governo, tanto no âmbito nacional como regional e setoriais de desenvolvimento, e emitir parecer sobre eles.

O TCU é o grande auxiliar do legislativo no controle externo e tem como responsabilidades, dentre outras, registrar acusações de qualquer político, sindicato ou cidadão comum, tendo a seu cargo abrir o processo e resguardar a identificação

do delator até que se comprove a denúncia.

Cabe a ele, ainda, no prazo de 60 (sessenta) dias, podendo o mesmo ser prorrogado pelo mesmo período, responder ao delator com a íntegra do parecer técnico da apuração da denúncia por meio de divulgação na imprensa e meios eletrônicos de acesso público.

Oliveira (2001, p. 154) afirma que a função do TCU é de

[...] auxiliar do Congresso Nacional no chamado controle técnico, o TCU goza, porém, de total independência em relação ao parlamento. Sua atuação importa para o controle social em razão principalmente de uma das mais significativas inovações trazidas pela carta de 1988, prevista em seu art. 74, § 2º: qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o tribunal de contas da união“. Uma vez autuando o processo, e até que seja comprovada a procedência da denúncia, a apuração tem caráter sigiloso e a identidade do denunciante é preservada.

O controle interno está a cargo do executivo e tem como principal responsável o Presidente da República, auxiliado pelos Ministros por ele nomeados. Os Ministros deverão exercer a coordenação, orientação e supervisão de suas pastas e órgãos a elas subordinados, ajudando assim, o Presidente da República a direcionar o rumo da administração federal. Eles deverão apresentar, anualmente, relatório sobre sua gestão ao chefe maior do Estado.

Sobre as responsabilidades do Presidente da República a CF/88 assim propugna

Art. 84 compete privativamente ao presidente da república:

I - nomear e exonerar os Ministros de Estado

II - exercer, com auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

III - iniciar o processo legislativo, na forma e nos casos previstos nesta constituição;

IV - sancionar e promulgar e fazer publicar bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

[...]

VI - dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei;

[...]

XI - remeter mensagem e plano de governo ao congresso Nacional por ocasião da abertura da sessão legislativa, expondo a situação do país e solicitando as providências que julgar necessárias;

[...]

XV - nomear, observando no art. 73 os ministros do tribunal de contas da União;

[...]

XXIII - enviar ao congresso nacional o plano plurianual, o projeto de lei de

diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstas nesta constituição.

XXIV - prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior.

O Presidente da República como representante eleito pela nação tem o dever e a responsabilidade de administrar o País para o povo, não deixando de dar respaldo ao mesmo, com uma administração digna e honrada.

No que concerne aos crimes de responsabilidade dos atos do Presidente da República, a CF/88 assim se manifesta

Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

I - a existência da União;

II - o livre exercício do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público e dos Poderes constitucionais das unidades da Federação;

III - o exercício dos direitos políticos, individuais e sociais;

IV - a segurança interna do País;

V - a probidade na administração;

VI - a lei orçamentária;

VII - o cumprimento das leis e das decisões judiciais.

Parágrafo único. Esses crimes serão definidos em lei especial, que estabelecerá as normas de processo e julgamento.

Se qualquer destes crimes for constatado, a previsão da CF/88 é que:

Art. 86. Admitida a acusação contra o Presidente da República, por dois terços da Câmara dos Deputados, será ele submetido a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nas infrações penais comuns, ou perante o Senado Federal, nos crimes de responsabilidade.

§ 1º - O Presidente ficará suspenso de suas funções:

I - nas infrações penais comuns, se recebida a denúncia ou queixa-crime pelo Supremo Tribunal Federal;

II - nos crimes de responsabilidade, após a instauração do processo pelo Senado Federal.

§ 2º - Se, decorrido o prazo de cento e oitenta dias, o julgamento não estiver concluído, cessará o afastamento do Presidente, sem prejuízo do regular prosseguimento do processo.

§ 3º - Enquanto não sobrevier sentença condenatória, nas infrações comuns, o Presidente da República não estará sujeito a prisão.

§ 4º - O Presidente da República, na vigência de seu mandato, não pode ser responsabilizado por atos estranhos ao exercício de suas funções.

Desta maneira, o Presidente da República tem deveres e obrigações e caso não os cumpra responderá por seus atos dentro do que dispõe a CF/88.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa bibliográfica realizada revelou como é feito e quais são as formas de controle na esfera da administração pública. Demonstrou, também, que se trata de um sistema interligado com o objetivo de proteger o patrimônio da nação, cujo poder é legitimado e exigido pela CF/88. Levou à conclusão de que, para que aja uma boa aplicação dos recursos públicos, o sistema de controle é de extrema importância.

Esta importância assim se consubstancia: leva os gestores públicos a exercerem com mais cuidado o seu trabalho e a não cometerem qualquer desvio ou abuso dos recursos públicos, pois sabem que terão de prestar contas; auxilia a administração pública como ferramenta para direcionar os rumos e alcançar, de forma clara e segura, as metas estabelecidas no plano governamental; conduz os órgãos da administração pública à eficiência e eficácia nas operações financeiras e administrativas.

Os administradores e responsáveis pelos recursos públicos devem conhecer o Sistema de Controle e, também, a Lei de Responsabilidade Fiscal para que sua administração seja mais transparente e para que o cidadão tenha informações confiáveis sobre os planos de governo e sua execução.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988 - Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em 05 mar. 2012.

_____. Lei Complementar nº 101 – **Lei de Responsabilidade Fiscal** – LRF, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 15 dez. 2011.

BRASIL. 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**. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 15 dez. 2011.

_____. Instrução Normativa nº 16 de 20 de dezembro de 1991. **Define conceitos, diretrizes e estabelece as Normas de Auditoria do Sistema de Controle Interno**

do Poder Executivo. Diário Oficial da União, Brasília, n. 248, 23 dez. 1991.

_____. Resolução CFC nº 836 de 22 de fevereiro de 1999. **Interpretação técnica NBC T 11 – IT 03 – Fraude e Erro.** Diário Oficial da União, Brasília, 02 mar. 1999.

CAPANEMA, João Batista Diniz. **Controle Interno e Externo da Administração Pública.** Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/59481817/Controle-Interno-e-Externo-da-Administracao>>. Acesso em 22 dez. 2011.

CAMPELO, Valmir. **A relação dos Tribunais de Contas com o Controle Interno.** In: Assembleia Geral das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, 3, 2004, Fortaleza-CE. Disponível em: <http://www.tribunaiscplp.gov.br/assembleia3_listagem.htm>. Acesso em 18 dez. 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito Administrativo.** 15 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

DINIZ, Josedilton Alves; FILHO, José Francisco Ribeiro; FRAGOSO, Adriana Rodrigues; LIBONATI, Jeronymo José. **Controle Interno na Administração Pública Municipal: Aplicação da Análise Discriminante para Modelar uma Congruência com o Controle Externo.** Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=53>. Acesso em 15 dez. 2011.

FERREIRA, A. B. H. **Minidicionário da Língua Portuguesa.** 2 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1989.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa.** Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=controle>>. Acesso em 24 abr. 2012.

MOREIRA, Márcia Maria. **Controle Interno como paradigma da Administração Pública Gerencial.** Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7569/o-controle-interno-como-paradigma-da-administracao-publica-gerencial>>. Acesso em 20 dez. 2011.

NASCIMENTO, Marcio Gondin. **Controle da Administração Pública no estado de direito.** Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/20/23/2023/>>. Acesso em 22 dez. 2011.

NOBRE, José. **O que é controle interno.** Disponível em <<http://www.via6.com/topico/3872/-o-que-e-controle-interno->> Acesso em: 03 mar. 2012.

OLIVEIRA, Arildo. **Controle social, perspectivas para a fiscalização popular da administração pública.** Premio Serzedello Correa 2001- monografias premiadas.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PERES JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RECH, Ruy Remy. **Controle interno na administração pública.** Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/55449111/Controle-Interno-Administracao-Publica>>. Acesso em: 23 dez. 2011.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. AFO: **Administração Financeira.** 2006, Vestcon.

SILVA, Carlos da Cruz. **Controle social, reformando a administração para a sociedade.** Premio Serzedello Correa 2001- monografias premiadas.

THOMÉ, Valmir Alberto; TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **A existência do controle interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas:** A realidade em 20 Prefeituras do Estado do Paraná – Brasil. Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=253> Acesso em: 15 mai. 2012.

TOLEDO, Renan. **Conceito e Aplicação de Risco.** Disponível em: <<http://www.artigonal.com/negocios-admin-artigos/conceito-e-aplicacao-de-risco-1186209.html>> Acesso em: 17 mai. 2012.