



VIII CONGRESSO NACIONAL DE
EXCELÊNCIA EM GESTÃO

8 e 9 de junho de 2012

ISSN 1984-9354

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA E GOVERNABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA

Diego Buligon

(Universidade Tecnológica Federal do Paraná)

Antônio Gonçalves de Oliveira

(Universidade Tecnológica Federal do Paraná)

Resumo

A atual conjuntura econômica e social implica mudanças de comportamento do Estado, sobretudo quanto à forma de administrá-lo. Neste contexto, é imprescindível a compreensão das ferramentas que possuem o condão de auxiliar na concretização do novo modelo de gestão, sobre o prisma da governança (o meio/o como) relacionada à governabilidade (Poder / Ações Política / Legitimidade). Sob o enfoque moderno de Administração, a evolução da gestão está diametralmente ligada ao desenvolvimento do Controle Interno, o qual não pode ser visto apenas como mecanismo de apuração de irregularidades, embora seja uma de suas funções. Com efeito, este trabalho tem por objetivo discutir a importância do Controle Interno como instrumento de aprimoramento da gestão pública voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados (usuários - shareholders do Estado) e legitimação do governo, evidenciando a sua forma de utilização das informações, quando produzidas. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, consubstanciada em um estudo descritivo acerca da importância do Controle Interno na Administração Pública como instrumento de governança e governabilidade. Como resultados foi possível constatar forte inter-relação entre os termos, bem como o embricamento entre estes e o Controle Interno. Com efeito, nota-se uma necessidade de maior instigação aos gestores e usuários visando ao rompimento de paradigmas (Controle Interno com mero órgão de apuração de irregularidades) ainda arraigados na Administração Pública, demonstrando a necessidade de aprimoramento do Controle Interno como efetivo mecanismo de melhoria da gestão.

Palavras-chaves: Controle Interno; Governança Pública; Governabilidade.

INTRODUÇÃO

A Administração Pública, ao longo dos tempos, foi marcada pela ineficiência e desatenção à sociedade como um todo. Na realidade, um demasiado formalismo herdado do modelo burocrático de Marx Weber, que, embora ainda vigente em sua *gênese*, não garantia rapidez, boa qualidade e reduzidos custos para os serviços prestados. Não obstante, na esteira do modelo burocrático, batem à porta da modernidade a inovação tecnológica e o surgimento da Nova Administração Pública (*New Public Management - NPM*) em sentido *Stricto sensu* albergada pela Administração Pública Gerencial em nível *lato sensu*, visando à eficiência do Estado frente às “novas” demandas advindas dos *stakeholders* (partes interessadas no Estado) e, por que não dizer, *shareholders* (seu acionista principal, o povo – parte essencial de sua composição enquanto Estado, juntamente com o Território e o Governo).

O novo modelo de gestão adotado a partir da década de 90 - natureza gerencial – buscou tornar o Estado capaz de realizar sua função de provedor das demandas públicas, através de nova postura focada em resultados e dirigida ao cidadão e a sociedade.

Nesta esteira - também em razão da crescente conscientização da população possibilitada a partir da inovação tecnológica (ferramentas de comunicação) - o controle das ações do setor público adquiriu importância salutar no âmbito da Administração, indicando uma elevada preocupação dos gestores quanto à existência de um controle mais eficiente nas entidades sob sua responsabilidade, seja ele em nível interno e/ou mesmo externo, não obstante as fronteiras deste trabalho limitarem-se ao Controle Interno.

Consoante, o Controle Interno nos últimos anos tem adquirido grande relevância, sobretudo em razão das novas competências atribuídas aos gestores e ao Estado com o advento da Constituição Federal de 1988, respectivas emendas e a dinâmica da legislação infraconstitucional.

A melhoria do controle das atividades administrativas, aliada à diminuição da burocracia, representa sua importância como mecanismo de gestão pública, sobretudo frente às reivindicações dos administrados, atualmente reconhecidos como usuários.

Nesse contexto, o controle se apresenta como instrumento cogente a todo esforço humano para o alcance dos respectivos objetivos firmados. A sua inexistência implica a incapacidade da Administração de mensurar o cumprimento das metas fixadas, tais como:

Projetos/Programas Governamentais, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes, bem como da própria execução do orçamento, dentre outras.

Assim, não se pode olvidar, cabendo sim destacar que, conforme assevera Marques Neto (2010, p. 200), “uma adequada e eficiente estrutura de controle (em todas as dimensões) é pressuposto para a boa administração, o que em última instância constitui direito de todo o administrado”.

Destarte, o Controle Interno sob seu enfoque preventivo, funcionando de maneira correta, deveria (e deve) se constituir num arcabouço de informações, das mais variadas áreas do governo, contribuindo para tomada de decisão por parte do gestor. O controle apenas “*a priori*” não representa sua pontencialidade e efetividade, nem mesmo demonstra a plenitude de suas funções, devendo também sê-lo efetivo no *modus* “*a posteriori*”.

Durante muito tempo, tinha-se como postulado irretorquível o entendimento de que o Controle Interno se constituía apenas como órgão de apuração de irregularidade – não que essa não seja uma das suas funções. Tal noção acarretava e acarreta (para o gestor que assim o entende) dificuldade na sua implantação, haja vista o receio dos gestores (não dotados da visão gerencial), pelos quais, o controle traria impecilhos a administração, visto impor-lhes limites e procedimentos que por sua vez dificultariam e limitariam seus atos de gestão.

Todavia, a evolução dos modelos de gestão da Administração Pública, aliados aos conceitos de governança e de governabilidade vêm buscando romper antigos paradigmas, consagrando um juízo de que a administração deve seguir, observada a legalidade, os princípios da governança como condição indispensável para o progresso social, econômico, ambiental e cultural. Nesta senda, Pacini (1995, p. 128) informa que “os órgãos de Controle Interno, portanto, não têm em vista punir, mas antes de tudo, prevenir, proteger e acautelar”

Assim, independentemente de quem promova determinada decisão, o Controle Interno pode propiciar que esta seja melhor, segura e mais bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados. Nesta senda, busca-se atingir um dos princípios elementares da governança pública - a prestação de contas (*accountability*) – sem esquecer os demais, também de vultosa relevância: transparência (*disclosure*); responsabilidade (*responsibility*); e equidade (*equity*).

Neste contexto, este trabalho tem por objetivo discutir a importância do Controle Interno como instrumento de aprimoramento da gestão pública, voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados – usuários - (efetividade da governança) e legitimação do Estado (governabilidade), evidenciando a necessidade de utilização das informações.

A mudança de mentalidade acerca dos Controles Internos se faz imperiosa, visto

que aqueles se configuram em aliados dos gestores públicos, tal como já de longa data se constata na iniciativa privada onde se busca, visivelmente, a eficiência visando ao resultado (lucro) culminando em retornos sobre os investimentos.

Por se tratar de aspecto (sob esse enfoque) ainda pouco referenciado na doutrina, este estudo soma-se as demais fontes contribuindo com o desenvolvimento do conhecimento acerca da gestão e governança pública ligada ao Controle Interno.

Com efeito, ressalvadas as limitações em busca do atingimento dos objetivos propostos, este trabalho, como segue, está dividido em seis seções, incluindo esta introdução e a bibliografia que sustenta o referencial teórico consubstanciado.

Na primeira parte/seção discorre-se sobre a evolução dos modelos de gestão do Estado, trazendo ao plano considerações acerca dos modelos patrimonialista, burocrático e gerencial, vinculando-os a evolução da noção de controle.

A segunda seção trata da importância da Controle Interno como sistema de informação na gestão pública, demonstrando que este pode ser entendido como um “sistema nervoso” complexo, correspondendo a um importantíssimo banco de dados que pode ser transformado em informações úteis ao processo de decisão.

Na terceira seção é apresentada a interrelação (imbricamento) do Controle Interno com a efetivação da governança e com o fortalecimento da governabilidade, passando pela noção de Estado e compreendendo a governança como meio (processo) e a governabilidade como poder político (legitimação do Estado).

O quarto bloco/seção versa sobre os procedimentos metodológicos empregados no desenvolvimento deste trabalho, culminando nas considerações finais, constantes da quinta seção, as quais confirmam a importância do Controle Interno como instrumento de gestão, bem como a ligação entre os termos estudados e suas aplicações e importância na gestão pública.

1 MODELOS DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - EVOLUÇÃO

Consoante a literatura estudada, infere-se que Administração Pública ao longo dos tempos, assumiu três modelos básicos de gestão: o Patrimonialista, o Burocrático e o Gerencial.

O primeiro desenvolve-se no Estado de Polícia, cuja forma de governo era a monarquia e o exercício “*absoluto*” do poder se dava mediante arbítrio, sem subordinação à lei, não sendo passível de questionamento.

Quando a classe burguesa passa a deter o poderio econômico a administração do Estado sofre alterações – nasce então o modelo burocrático de gestão fundamentado na racionalidade instrumental. Segundo Bresser Pereira (1998, p. 22) “essa mudança representa a transição para dominação racional-legal que ressalta Weber, onde instala-se uma administração profissional e é criado um conjunto de instituições que constituem a administração pública”.

Desta forma, pode-se dizer que há então o liberalismo, o qual permite que seja limitada a atuação do Estado, concedendo direitos ao homem e, por conseguinte, correlatos deveres ao Estado. Eventual atuação deste se submete à lei, com o fito de evitar que se atinja (preservando) os direitos dos cidadãos. Trata-se então de clara limitação à ação administrativa.

Todavia, a mera submissão absoluta à lei, a fim de se tutelar a liberdade e autonomia do cidadão, não teve o êxito necessário para suprir os antagonismos sociais que a ambição individual gerava, a qual se sobrepunha aos interesses do todo. Demais disso, constituía-se numa concepção deveras formalista e reducionista, insuficiente à preservação de valores construídos pela comunidade.

A busca pela simplificação e modernização da burocracia brasileira (ato contínuo ao modelo burocrático) pode ser evidenciada de modo prematuro em 1956, com a criação da Comissão de Simplificação Burocrática, a qual todavia, não acarretou resultados importantes.

Nesse condão, o Decreto-Lei nº. 200/67 reflete um respeitável avanço na reorganização da administração federal, a partir do qual foram criados sistemas de pessoal, orçamento, financeiro e contábil, dentre outros.

Com o Programa Nacional de Desburocratização de 1979 (Decreto nº 83.740/1979) e posteriormente o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA (Decreto nº 5.378/2005) buscou-se coibir o excesso da burocracia, permitindo assim um maior acesso aos serviços públicos – proteção ao cidadão – bem como agilidade e transparência da sua prestação.

Na década de 90, com a implantação do Programa Brasileiro de Qualidade Produtiva (PBQP), foi criado o sub-programa de qualidade produtiva da Administração Pública, cujo escopo foi implementar a melhoria da qualidade dos serviços, tornando-os mais eficientes em relação às demandas.

A expansão das funções sociais e econômicas do Estado trouxe à tona os problemas oriundos do modelo de gestão adotado, principalmente o não atendimento às necessidades dos cidadãos – clientes dos serviços -, o que de certa forma acarretava uma infringência ao princípio da continuidade do Estado. Surge assim, o modelo de Administração Pública Gerencial (APG).

Discorrendo sobre este “*novo*” modelo de gestão, Coelho (2000, p. 259) assevera que:

(...) a administração gerencial caracteriza-se pela existência de formas modernas de gestão pública, modificando os critérios de aplicação do controle dos serviços públicos, as relações estabelecidas entre o Poder Público e seus servidores e alterando, também, a própria atuação da administração, que passa a enfatizar a eficiência, a qualidade e a efetiva concretização do regime democrático, mediante a participação mais intensa dos cidadãos.

Com efeito, a APG preconiza o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços ofertados, destacando-se a sua descentralização, bem como a concentração nos resultados. Assim, apóia-se num controle *a posteriori* – não burocrático.

Vê-se a tendência do Estado em manter sob sua égide apenas aquelas atividades que somente ele pode realizar. Nesse contexto, o que não é atividade exclusiva do Estado passa à iniciativa privada das mais diversas formas e, assim, o modelo de APG apresenta a nova tendência de “gestão compartilhada”.

No Brasil, pode-se conceber que a introdução da gestão gerencial (APG) ou pós-burocrática efetivamente ocorreu através da Emenda Constitucional nº. 19/98, consubstanciada na alteração constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”.

Com a edição de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - LC nº. 101/200 -, o modelo gerencial restou então aprimorado. Neste diapasão, conforme lição de Morreira Neto (2000, p. 93) a LRF introduziu mais do que apenas a “responsabilidade fiscal”, mas sim, “mudança de hábitos políticos, marcando a desejada passagem do patrimonialismo demagógico, para o gerenciamento democrático”

Por certo, não houve um rompimento absoluto do modelo burocrático, embora haja, neste “novo” modelo uma maior liberdade ao gestor, os controles formais (aqui também o social) são mantidos, evitando decisões unicamente baseadas em “razões do Estado”.

Assim, mesmo sob a ótica desta nova concepção de gestão constata-se a verificação (controle) dos meios, todavia como preocupação primordial nos resultados visando ao bem comum, interesse público e efetivação da justiça social, ou seja, a máxima efetivação da

gestão.

A existência de instrumentos de controle se faz presente desde a constituição do Estado, decorrendo a evolução de tais mecanismos do próprio aprimoramento das suas formas de gestão, não podendo se limitar, na atualidade, sob essa nova ótica, apenas como instrumento de apuração de irregularidades, mas é claro, também como instrumento subsidiador de decisões de cunho gerencial.

2 O CONTROLE INTERNO COMO SISTEMA COMPLEXO APTO A PROPICIAR A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA

A fiscalização das contas do Governo Federal foi prevista desde a Constituição de 1891, todavia somente a título de “controle externo” pelo Senado.

Quanto ao Controle Interno, segundo Calixto e Velázquez (2005), estudos revelam que desde 1922 concentrava-se em atender os órgãos de fiscalização externa onde “atuava examinando e validando as informações sob aspecto da legalidade e da formalidade”. Nesses termos, infere-se que não se avaliava a forma como os gestores atuavam na prestação dos serviços públicos (governança pública – *accountability*).

Nesse contexto, através de Lei 4.320/64 teve-se a introdução da expressão Controle Interno, apresentando o significado e a competência para o efetivo desenvolvimento das referidas atividades de controle em nível interno.

A Constituição de 1967, por sua vez, previu a criação de sistemas de Controle Interno, com atuação nas áreas de fiscalização financeira e orçamentária, todavia, ainda e também restrita ao Poder Executivo.

O Decreto-Lei nº 200/67, na esteira da modernidade da época, estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa, prevendo em seu art. 6º, alguns princípios fundamentais, dentre os quais o “controle”. Em função dos citados diplomas, foi determinado ao Poder Executivo a criação do Controle Interno em sua estrutura.

Em ato contínuo, com a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, o Controle Interno adquiriu vultosa importância, onde fora consignado que os sistemas de Controles Internos desempenhariam, também, atividades de fiscalização e controle, expandindo seu espectro de atuação para os campos: operacional, patrimonial, contábil, financeiro e orçamentário, conforme expressamente previsto nos artigos 31, 70 e 74.

Nesse matiz observa-se, então, a legalidade da efetiva participação do cidadão na administração pública, a exemplo do que previram os art. 14 e 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, “*paper*” de 1789, consubstanciado no espírito iluminista que deu corpo e efetividade à Revolução Francesa, pelo qual é direito do cidadão e da sociedade pedir contas a todo agente público pela sua administração.

O novo enfoque do Controle Interno trazido pela CRFB ressalta a importância da sua implantação efetiva, que segundo Cruz e Glock (2003, p. 36):

(...) o exercício do controle passou a ter outra abrangência: busca-se identificar se os números que refletem a execução orçamentária representam também um boa administração dos recursos, ou seja, se as operações cotidianas estão sendo executadas com economicidade, efetividade, eficiência e eficácia. Não basta, portanto a opinião do controle externo (Tribunais de Contas) e a confirmação da Câmara de Vereadores sobre as contas. Há que existir, também, o Controle Interno.

Considerando o exposto, embora se constate que o Controle Interno ainda está em evolução inicial (embrionária) no Estado brasileiro, é de fácil percepção que a necessidade de sua implantação remete ao menos a 1988, o que de fato representa um considerável atraso.

Importante destacar que após a Constituição de 1988, várias outras normas reguladoras acrescentaram responsabilidades aos Controles Internos, como a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que fixou atribuição e responsabilidade conjunta pelo Relatório de Gestão Fiscal, bem com a fiscalização das normas previstas, e mais recentemente a Lei Complementar 131/2009 que acrescenta dispositivos à LC 101/2000, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) exalta o planejamento e o controle como mecanismos gerenciais indispensáveis ao equilíbrio das contas. Assim, a necessidade de controle dos gastos ressalta a importância do Controle Interno, prévio e concomitante, e a *posteriori* (LC 131/2009), visando ao controle de resultados, atingimento de metas, transparência, enfim, a efetividade da governança

Nesse contexto, a existência de um Controle Interno, estruturado, capacitado e eficaz, deve – pelo menos deveria – ser um influente instrumento ao aprimoramento da gestão.

Essa é a lição de Ribeiro (1997, p. 17) que discorre nos seguintes termos:

A postura preventiva (ação preventiva) visa ao assessoramento do gestor (...). Busca-se a integração do ciclo planejamento, orçamento, finanças e controle, com a

finalidade de dar suporte à administração (...) por meio da busca do melhor controle do gasto, usando mecanismos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. As auditorias são vistas como instrumento de maior alcance à medida que não se restringem aos aspectos estritamente legais, transformando-se em procedimentos auxiliares na mudança do critério do gasto, e não apenas se constituindo em indicadores do erro. O novo enfoque prioriza a qualidade do gasto e abre a discussão sobre os resultados objetivos da gestão de recursos públicos

Ao tempo em que o Controle Interno – existente de fato – obtém dados das mais variadas áreas da administração, através da sua análise é possível explicar deslocamentos e orientar modelos de prosperidade, sempre pautando-se nos princípios da governança pública (prestação de contas, transparência, equidade, responsabilidade).

As informações gerenciais que podem ser obtidas a partir do Controle Interno permitem a adequação ou a correção dos rumos para o atendimento às metas e programas fixados, bem como subsidiam novos planejamentos. Sua ineficiência, por sua vez, acarreta desperdícios e mau uso dos recursos públicos.

Com efeito, infere-se o entendimento do Controle Interno como sistema nervoso no bojo da administração pública, o qual funciona como elo entre o Gestor - a quem compete poder decisório em nível político e de planejamento na gestão - e as áreas de execução e vice-versa.

Nesse matiz é imperioso ressaltar que o sistema de Controle Interno não se confunde com sistema orçamentário, pessoal, planejamento e execução financeira, já que sua abrangência é ampla, englobando esses “sub-sistemas” que integram um complexo unico de gestão. Está se falando então num sistema aberto que de forma aderente à noção de multidisciplinaridade e complexidade sistêmica, inetrage com o ambiente recebendo os *inputs* das áreas de execução, processa-os e os devolve na forma de *outptus* retroalimentando o ciclo vicioso e virtuoso que se forma de sua interoperabilidade com os usuários e, por conseguinte, com o ambiente no qual está inserto.

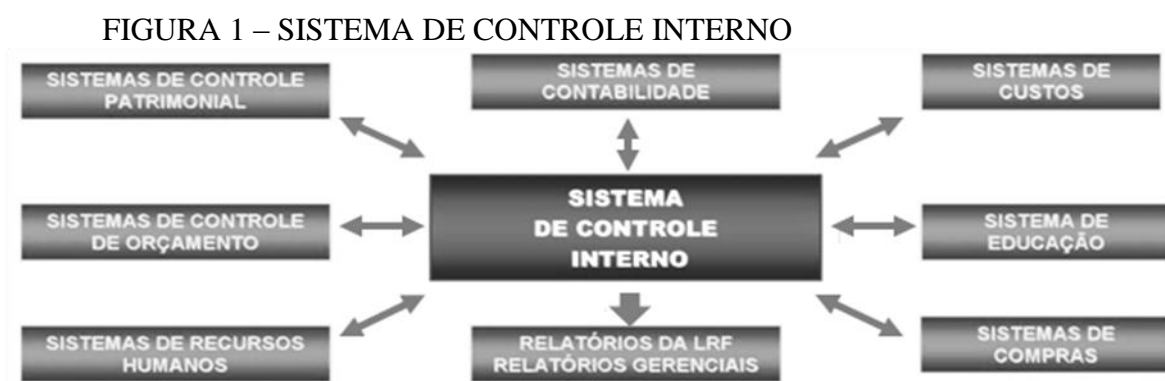
Corroborando a exegese regulatória acerca da existência do Controle Interno na forma sistêmica integrada, é lição de Guerra (2005, p. 273/274), ao asseverar que:

Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de Controle Interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais. (...)

Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos

seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fins de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.

Um exemplo de complexidade do sistema de Controle Interno, conforme figura 1, foi muito bem representado pelo atual presidente do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (a época – 2006 - corregedor geral), Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães.



Fonte: adaptado de Guimarães (2006)

Depreende-se, em princípio, que a garantia de serviços está diretamente ligada a capacidade de gestão, de modo que ao ser responsável pelas informações que propiciam ao gestor melhorar seu desempenho, o Controle Interno pode combater, também, a ineficácia administrativa, pois conforme destaca a teoria clássica de Fayol (1994, p. 138) a gestão esta submetida a seis funções universais da Ciência da Administração, a saber: prever, planejar, organizar, comandar, coordenar e “**controlar**” (grifo dos autores).

A reforma que vem sendo implementada sugere uma nova organização administrativa, a qual busca a flexibilização do regime jurídico-administrativo. Todavia é indispensável que seja acompanhada da modernização dos instrumentos de controle dos quais dispõe o Estado, possibilitando, desta forma, a boa “nova” gestão pública fundada numa visão gerencial em busca da eficiência, eficácia e efetividade na direção do atendimento ao princípio da continuidade do Estado.

Assim, o Controle Interno se apresenta como instrumento de forte amparo ao gestor público, já que além da possibilidade de obstar a prática de atos dissonantes das finalidades do Estado, é um poderoso elemento de auxílio na tomada de decisão, consoante seu uso de forma holística, sistêmica e pró-ativa por parte dos gestores tomadores de decisões.

Em que pese tais considerações, é imperioso ressaltar o fato de que o funcionamento deste “sistema nervoso” depende da sua efetiva (fática e não apenas legal) estruturação, alicerçada na nova visão que o gestor deve possuir acerca do Controle Interno (como aliado estratégico), uma vez que este, de funcionamento dinâmico num processo circular virtuoso, é fonte inquestionável de informações para o processo de gestão.

3 A (INTER)RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO COM A EFETIVAÇÃO DA GOVERNANÇA E FORTALECIMENTO DA GOVERNABILIDADE

A análise da governança e governabilidade pressupõe inseparavelmente uma abordagem do Estado enquanto ente provedor do bem estar do cidadão, consoante o princípio da continuidade.

A literatura moderna é rica na conceituação do termo Estado, brindando os estudiosos da temática com inúmeros (porém convergentes) conceitos, dentre os quais se destaca a contribuição de Jellinek (1900, *apud* BONAVIDES, 1999, p. 71) para quem, deforma simplista, positivista e objetiva, o Estado pode ser entendido como “a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando”.

No mesmo sentido Dallari (2001, p. 118) entende o Estado como sendo “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.

Na esteira das definições conceituais de Estado, em seu preâmbulo a CRFB estabelece as finalidades precípua do Estado Brasileiro, merecendo destaque as considerações tecidas pelo Supremo Tribunal Federal na lavra da Exma. Ministra Carmém Lúcia - ADIN nº. 2.649 (2008)

“Devem ser postos em relevo os valores que norteiam a Constituição e que devem servir de orientação para a correta interpretação e aplicação das normas constitucionais [...]. Vale, assim, uma palavra, ainda que brevíssima, ao Preâmbulo da Constituição, no qual se contém a explicitação dos valores que dominam a obra constitucional de 1988 (...). Não apenas o Estado haverá de ser convocado para formular as políticas públicas que podem conduzir ao bem-estar, à igualdade e à justiça, mas a sociedade haverá de se organizar segundo aqueles valores, a fim de que se firme como uma comunidade fraterna, pluralista e sem preconceitos (...). E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escolia (comentava) José Afonso da Silva que ‘O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. ‘Assegurar’, tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu ‘exercício’. Este signo

desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de ‘assegurar’, tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico’ (...). Na esteira destes valores supremos explicitados no Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988 é que se afirma, nas normas constitucionais vigentes, o princípio jurídico da solidariedade.”

A formulação de políticas públicas e práticas executivas, configuram condição para que o Estado promova o bem-estar, à igualdade e a justiça. Neste contexto, o Controle Interno como instrumento do processo de gestão adquire salutar e substantiva importância sob o aspecto da governança e governabilidade, ao tempo que possui ramificação sobre as áreas elementares da administração, subsidiando assim um bom governo.

A governança numa visão contemporânea é representada como uma “nova Gestão Pública”, a qual por sua vez implica gerir a Administração Pública através de modelos até então dirigidos exclusivamente à iniciativa privada.

Matias-Pereira (2010, p. 109) informa que o termo governança tem “como referência a concepção de bom governo (*good government*) e fundamenta-se na competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas”.

Com o aumento das discussões acerca do tema, a noção de governança passa a incorporar outras variáveis, além das relacionadas ao bom desempenho da administração, especialmente quanto a participação política da sociedade civil e instituições (*stakeholders*) que numa visão corporativa seria entendida como as partes (pessoas) interessadas.

Nesta senda, a governança pública envolve múltiplos atores, representados pela sociedade, governo e instituições (para alguns autores nominadas como mercado), os quais de modo interligado promovem condutas visando ao atingimento dos interesse coletivos (bem-comum).

A intensificação do conceito de governança esta relacionada à constante redução do Estado, e o aumento da incorporação de atores externos ao aparato estatal no processo político, bem como na gestão e políticas públicas. Neste sentido pode-se inferir que a governança envolve a capacidade da ação estatal na implantação das políticas e na consecução das metas coletivas.

Assim, ao promover a prestação de contas, transparência, a valorização da ética e a responsabilidade, princípios inerentes à governança, o Controle Interno funciona como importante ferramenta para efetividade da governança pública.

A governabilidade porém diz respeito às condições do exercício da autoridade política. Neste diapasão, Matias-Perreira (2010, p. 110) assevera que: “o termo

governabilidade se refere às condições sistêmicas mais gerais sob as quais se dá o exercício do poder em dada sociedade, como a forma de governo, as relações entre os poderes, os sistemas partidários, etc.” Assim, a governabilidade estaria representada na capacidade de governar, resultante, por sua vez, da relação de legitimação do Estado e do seu governo com a sociedade.

Destarte, sem governabilidade é impossível uma adequada governança, embora esta possa ser defeituosa mesmo diante de boas condições de governabilidade. Seguindo este raciocínio, tem-se que uma boa governança, pode acrescer à legitimidade que um povo outorga a seu governo, o que por conseguinte, de modo direto, aumenta a governabilidade. Assim, neste contexto a governabilidade possui referência a estrutura e a governança ao processo.

O Controle Interno como mecanismo de gestão reforça a capacidade de governar e fortalece a relação de legitimação, promovendo desta feita um aperfeiçoamento da governabilidade que na visão de Pacini (2005, p. 127-128) dá-se pelo forte embricamento prático-conceitual da relação intrínseca que legitima a governabilidade a partir do efetivo emprego do Controle Interno, nos seguintes termos:

O bom governo só pode crescer em aceitação no conceito do povo, na medida em que sinceramente fortalece, na administração pública, os meios de controle e de fiscalização. Em tais circunstâncias, não está se autolimitando, mas simplesmente cercandose dos instrumentos que o protejam da tendência quase incontida de alguns, de serem excessivamente magnânimos com o dinheiro do povo.

Vê-se então a interrelação entre a governança (o meio/ o como) e a governabilidade, notadamente quanto às suas ações políticas e executivas, as quais por sua vez convergem e ressaltam a importância do Controle Interno (instrumento) na busca do bem comum (ponto focal do Estado) dos “*stakeholders*” usuários.

4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no desenvolvimento deste estudo baseou-se na abordagem teórico-empírica, fazendo uso da análise bibliográfica aplicada às obras e artigos relevantes sobre a temática em estudo.

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. Nessa linha de raciocínio, Martins (2002, p. 28) destaca que a pesquisa bibliográfica tem por objetivo

recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes quanto a determinado assunto, e de forma convergente Gil (2002, p. 44-45) a destaca como sendo desenvolvida através de material já elaborado anteriormente, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Como efeito, alinhado a seu objetivo mater este estudo é também exploratório acerca da importância do Controle Interno na Administração Pública como instrumento de governança e governabilidade. Exploratório porque, de acordo com Cervo e Bervian, (2002) “[...] todo estudo exploratório é o passo inicial no processo de pesquisa dado ao auxílio que traz à formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas”. Assim sendo, os estudos exploratórios não elaboram hipóteses a serem testadas, restringindo-se a definir, como assim o foi neste trabalho, os objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo, propiciando uma familiarização com o fenômeno ou obtendo-se nova percepção sobre o objeto a ser estudado.

Considerando a natureza da pesquisa, o presente trabalho, com ja asseverado, não possui a pretensão de esgotar a análise de tão vultoso e relevante assunto, configurando-se numa contribuição para o desenvolvimento da governabilidade e governança pública, bem como na instigação para novos e promissores estudos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Controle Interno, consubstanciado numa compreensão como “sistema nervoso” que associa os mais variados setores da administração pública, não obstante a imposição legal (Constitucional) de sua implantação e implementação, bem como sua função de apuração de irregularidades, constitui-se em poderoso instrumento ao processo de gestão pública também numa visão gerencial voltada para a eficiência, eficácia e efetividade do Estado.

O arcabouço de informações que podem ser obtidas pelo Controle Interno possibilita ao gestor a mutação de dados (arranjados na forma banco de dados) em úteis subsídios para tomada de decisão.

Com efeito, o Controle Interno deve atuar de forma sistêmica, acoplando ações de governança e governabilidade visando à respaldar as decisões e realizações que tenham por escopo o bem comum, função precípua do Estado albergado no princípio de sua continuidade.

Neste sentido, busca-se instigar a discussão relacionada à ênfase atual do Controle Interno aos aspectos legais e formais da gestão (Controle Interno como mero órgão de

apuração de irregularidade) em detrimento à nobre função de subsidiar a tomada de decisão e avaliação da ação dos gestores, consoante se observa na iniciativa privada.

Ressalte-se ainda a necessidade de rompimento de paradigmas por parte de alguns gestores, para os quais o Controle Interno é visto como um impecilho, mitigando uma fundamental e relevante ferramenta de auxílio à gestão.

A mudança de mentalidade consitui fator elementar, ao tempo que falta de “boa vontade” do gestor, aliada à inexistencia de pressão dos órgãos de fiscalização externa e social, acarreta a existencia apenas “legal” do Controle Interno, já que faticamente permanecem inoperantes ante a ausência de estrutura, pessoal, capacitação e recursos, o que vem de encontro (e não ao encontro) da visão de Correia (2001, *apud* CASTRO, 2007, p. 157) para o qual "um Controle Interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade”.

Outrossim, frise-se e destaque-se que mesmo diante de um Controle Interno ativo, pelo qual se produzam dados fidedignos visando ao aprimoramento da gestão, a “vontade” do gestor em “praticar a governança e a governabilidade” através de tais informações é indispensável, pois, caso contrário, permanecerá sendo um mero “banco de dados” inerte ao potencial informacional gerencial que pode-se gerar.

Assim, infere-se que o Controle Interno modifica o meio e é por ele modificado, aprimorando a governança (meio/como) pública e fortalecendo a governabilidade, objetivando sempre ao bem comum da coletividade sob a égide do ente Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 24 mai. 2011

BRASIL. Decreto Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 27 fev. 1967, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm .> Acesso em: 11 jul. 2011.

BRASIL. Decreto Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 27

fev. 1967, retificado em 14 mar. 1967. Disponível em: <
<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0201.htm> .> Acesso em: 24 mai. 2011.

BRASIL. Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005. **Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 24 fev. 2005. Disponível em: <
[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm#art14](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm#art14)>
Acesso em: 11 jul. 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 05 mai. 2000. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 24 mai. 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.** Diário Oficial da União, Brasília, 23 mar. 1964, retificado em 09 de abr. 1964, retificado em 03 de jun. 1964. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm.> Acesso em: 24 mai. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.649/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 08/05/2008, DJe 17 out. 2008, EMENT. VOL-02337-01 . Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=555517>> Acesso em: 24 mai. 2011

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania.** Brasília: Ed. 34/ENAP, 1998.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal.** Revista Eletrônica de Contabilidade. Jul/2005. Disp. em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf>. Acesso em: 23 de maio de 2011.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão gerencial.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COELHO, Daniela Mello. **Elementos essenciais ao conceito de administração gerencial.** Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 37, n.147, 2000.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação.** Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CRUZ, Flávio da.; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno no município: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** São Paulo: Atlas, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado.** 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

- DHNET. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – 1789 – Revolução Francesa.** Disponível em: <<http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/dec1789.htm>>. Acesso em: 19 jul. 2011.
- FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2004.
- FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral.** 10ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 1994.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública.** 2.ed. rev. E ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. Controle Interno municipal. **Encontro para Prefeitos Municipais.** Curitiba (PR): Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), 2006.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Os grandes desafios do controle da Administração Pública. In: Nova organização administrativa brasileira.** MODESTO, Paulo (coord). 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público.** São Paulo: Atlas, 2010.
- MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- _____. **Controles internos da Administração Pública.** Boletim de Direito Administrativo, São Paulo, ano VIII, n. 6, p. 363-364, 373, jun., 1992.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional.** 2 ed. São Paulo:Malheirdo 2003.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus princípios jurídicos.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n.221, 2000.
- OLIVEIRA, Antonio G. de; CARVALHO, Hilda A. de; CORRÊA, Dayanne P. **A contabilidade aplicada ao setor público como fator de *accountability* e *disclousure* na sustentabilidade da gestão pública.** 5º Seminário sobre Sustentabilidade: UNIFAE, 2010.
- PACINI, Mário. “O sistema de controle”, in **Revista do Tribunal de Contas da União,** Edição Comemorativa 25 anos, Brasília, 1995.
- RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle Interno e paradigma gerencial.** Brasília: ENAP, 1997.
- SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; TAVARES FILHO, Francisco; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.