



ANA CARLA BLIACHERIENE
MARCUS VINICIUS DE AZEVEDO BRAGA
RENATO JORGE BROWN RIBEIRO

Coordenadores

Prefácio
Jorge Hage

Posfácio
Vahan Agopyan

CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

2ª edição revista, ampliada e atualizada

Surgido no Brasil com a Lei nº 4.320/1964, o controle interno está em construção teórica e institucional. Remete à busca de credibilidade e qualidade dos serviços prestados pelas organizações públicas. Desse modo, é essencial ao sistema democrático e tomou força no cenário brasileiro após o período de reforma do Estado com o surgimento das controladorias, com a inserção de temas como combate à corrupção, transparência, gestão de riscos e *compliance* e, ainda, com o advento de práticas no campo da auditoria governamental. A presente obra, em sua 2ª edição – revista, ampliada e atualizada –, reúne especialistas de diversas esferas da Administração Pública e de diversas regiões do Brasil e foca, em especial, a implementação, modelagem e objetivos das controladorias públicas modernas. Aborda, em linguagem acessível, o quê, como e por que controlar. Destina-se a profissionais, legisladores, gestores e estudantes.

Área específica da obra

Direito Financeiro

Áreas afins do livro

Direito Público, Controladoria, Direito Administrativo, Direito Constitucional, Gestão de Políticas Públicas.

Público-alvo/consumidores da obra

Servidores dos órgãos de controle interno da União, estados, DF e municípios, estudantes de Graduação, Pós-Graduação e especialização das áreas de direito, gestão de políticas públicas, administração, contabilidade pública e finanças públicas.

FORMATO: 17,0 X 24,0 cm
CÓDIGO: 10001591

C764 Controladoria no setor público / Ana Carla Bliacheriene, Marcus Vinicius de Azevedo Braga, Renato Jorge Brown Ribeiro. 2. ed. – Belo Horizonte : Fórum, 2019.

433 p.; 17cm x 24cm
ISBN: 978-85-450-0665-7

1. Direito Financeiro. 2. Direito Público. 3. Controladoria.
I. Bliacheriene, Ana Carla. II. Braga, Marcus Vinicius de Azevedo.
III. Ribeiro, Renato Jorge Brown. IV. Título

CDD 341.38
CDU 342

Elaborado por Daniela Lopes Duarte - CRB-6/3500

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). *Controladoria no setor público*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 433 p. ISBN 978-85-450-0665-7.

Ana Carla Bliacheriene

Advogada. Professora de Direito da USP nos Cursos de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas na Escola de Artes, Ciências e Humanidades (EACH-USP) e Gestão das Organizações de Saúde na Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto (FMRP-USP). Professora da Graduação no Curso de Gestão de Políticas Públicas (EACH-USP). Livre-Docente em Direito Financeiro pela Faculdade de Direito (FD-USP). Mestre e doutora em Direito Social pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Sergipe (UFS). Atua nas áreas de Finanças Públicas e Orçamento, Gestão de Políticas Públicas e Direito Público. Dedicar-se ao estudo da implementação de políticas públicas, controle, eficiência e transparência do Estado e da administração pública, qualidade na gestão pública e judicialização das políticas públicas (saúde e educação), novas tecnologias aplicadas à qualidade da gestão pública e desafios jurídicos, sociais e de gestão para a implantação das *smart cities* (cidades inteligentes). Coordenadora do Grupo de Pesquisas SmartCitiesBr. Pesquisadora associada do Grupo de Pesquisa Resiliência Financeira em Cidades Contemporâneas no Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo.

Marcus Vinicius de Azevedo Braga

Doutorando em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento pela UFRJ (GPP/PPED/IE/UFRJ) e Mestre em Educação pela Universidade de Brasília (2011). Atualmente é Auditor Federal de Finanças e Controle – Controladoria-Geral da União. Coordenador do livro *Controle interno – estudos e reflexões*, Editora Fórum (2013), e autor/coautor de outras obras sobre temas correlatos. Atualmente é Assessor Especial do Controlador-Geral do estado do RJ.

Renato Jorge Brown Ribeiro

Consultor de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. Foi Secretário de Planejamento do Distrito Federal e Diretor Financeiro da Terracap, também no Distrito Federal. Foi Analista de Finanças e Controle do Tribunal de Contas da União. Professor da Fundação Getúlio Vargas (disciplinas de Controle da Administração Pública e Planejamento e Orçamento). Doutor em Administração (UFRJ). Doutorando em Educação (*Universidad Nacional de Rosario*), mestre em Administração Pública (FGV) e especialista em Políticas Públicas (UFRJ).

SUMÁRIO

PREFÁCIO	
Jorge Hage.....	19

APRESENTAÇÃO	
Ana Carla Bliacheriene.....	23

SEÇÃO I

CONTROLE INTERNO – ORIGENS, FUNDAMENTOS E TIPOLOGIA

CAPÍTULO 1

CONSIDERAÇÕES SOBRE FORMAS, PROCESSOS E ISOFORMISMO

NAS ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

RENATO JORGE BROWN RIBEIRO, ANA CARLA BLIACHERIENE, JOSÉ LIMA SANTANA.....	27
1.1 Introdução	27
1.2 A ideia de controle como conceito em evolução.....	28
1.3 Controle interno e externo	29
1.4 Evolução do controle interno na Administração Pública no Brasil	31
1.5 Funções do controle interno e sua organização nos estados	34
1.6 Institucionalismo e isomorfismo e estruturas de controle	35
1.7 Conclusões.....	38
Referências.....	39

CAPÍTULO 2

CONTROLE INTERNO NO BRASIL: UMA VISÃO HISTÓRICA

RONALD DA SILVA BALBE.....	41
2.1 Introdução	41
2.2 A pré-história do sistema de controle interno no Brasil	43
2.2.1 Os primórdios do controle interno em nível federal.....	43
2.2.2 O controle interno nos níveis estadual e municipal.....	44
2.3 A fundação do Sistema de Controle Interno.....	45
2.3.1 O desenvolvimento do controle interno no nível federal.....	45
2.3.2 O controle interno estadual e municipal antes da Constituição de 88	48
2.4 O novo Sistema de Controle Interno	50
2.4.1 A Constituição cidadã e descentralista	50
2.4.2 A nova abordagem do controle interno	52
2.4.3 A ampliação da atuação do controle interno	54
2.4.4 O controle interno estadual e municipal após a Constituição de 88.....	57
2.5 Conclusão	63
Referências.....	63

CAPÍTULO 3

O CONTROLE INTERNO NA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

JERRI EDDIE XAVIER COELHO.....	67
3.1 Antecedentes.....	67
3.2 Natureza jurídico-administrativa	70
3.3 Controle interno e independência	72
3.4 Instrumentos do controle interno	76
3.5 Considerações finais	78

CAPÍTULO 4

DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL DO CONTROLE INTERNO BRASILEIRO:

CONSTRUÇÃO POLÍTICO-INSTITUCIONAL E ALIANÇA ENTRE POLÍTICOS E BUROCRATAS

CECÍLIA OLIVIERI, RONALD DA SILVA BALBE.....	81
4.1 Introdução	81
4.2 A construção político-institucional do modelo brasileiro de controle interno: a Controladoria-Geral	83

4.3	Aliança político-burocrática e reforma <i>neoweberiana</i>	90
4.4	Considerações finais	94
	Referências.....	96

CAPÍTULO 5

CONCEITOS E FUNDAMENTOS DE CONTROLE INTERNO PARA GESTÃO PÚBLICA

	FABRICIA SILVA DA ROSA, ROGÉRIO JOÃO LUNKES, MARINA JAQUES WOLFF	99
5.1	Introdução	99
5.2	Discussão	101
5.2.1	Aspectos do controle interno da gestão pública brasileira no século XXI	101
5.2.2	Conceito de controle interno	103
5.2.3	Elementos básicos dos controles internos.....	105
5.3	Conclusão	111
	Referências.....	112

SEÇÃO II

CONTROLE INTERNO – POR QUE CONTROLAR

CAPÍTULO 1

GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE

	LEONARDO RODRIGUES ALBERNAZ, MARCELO BARROS GOMES	117
1.1	Introdução	117
1.2	O papel do controle.....	118
1.3	Concepções de governança pública.....	121
1.4	Controle interno e governança	124
1.5	Controle interno e entidades fiscalizadoras superiores (EFS)	127
1.6	Conclusão	129
	Referências	130

CAPÍTULO 2

A FUNÇÃO DE RETROALIMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

	CARLOS MAURÍCIO RUIVO MACHADO	133
2.1	Introdução	133
2.2	O ciclo básico da Administração	134
2.2.1	<i>Plan</i> (planejar)	134
2.2.2	<i>Do</i> (executar).....	136
2.2.3	<i>Check</i> (verificar).....	136
2.2.4	<i>Act</i> (agir)	137
2.3	Teoria geral dos sistemas.....	138
2.3.1	Os desafios das fronteiras entre os sistemas	139
2.4	Retroalimentação.....	141
2.5	Sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.....	142
2.6	O sistema de controle interno e a retroalimentação	143
2.7	Conclusão	147
	Referências.....	149

CAPÍTULO 3

O CONTROLE FINANCEIRO INTERNO NO DIREITO COMUNITÁRIO EUROPEU

	GABRIEL LOCHAGIN	151
3.1	Introdução	151
3.2	Fundamentos do Controle Financeiro Interno Público (PIFC).....	152
3.3	O controle interno como condicionalidade	155
3.4	Casos	157
3.4.1	Estônia.....	158
3.4.2	Letônia	159
3.4.3	Lituânia	159
3.4.4	Polônia	160
3.4.5	Eslováquia	160
3.4.6	República Tcheca	161
3.4.7	Eslovênia	161
3.4.8	Hungria.....	162
3.5	Comentários finais	163
	Referências.....	163

SEÇÃO III
CONTROLE INTERNO – O QUE CONTROLAR

CAPÍTULO 1

DOS GALHOS À RAIZ: A PERCEPÇÃO DAS IRREGULARIDADES E A ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

MARCUS VINICIUS DE AZEVEDO BRAGA	167
1.1 Introdução	167
1.2 A atuação do controle interno na gestão pública	168
1.3 Auditoria governamental como ferramenta da melhoria da gestão pública	170
1.4 A percepção das irregularidades na gestão pública	173
1.4.1 O case “Máfia dos fiscais de SP”	173
1.5 O pontual e o sistêmico – o pulo do gato.....	176
1.6 Recomendar bem é difícilimo	180
1.7 Conclusão	182
Referências.....	183

CAPÍTULO 2

CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CARLOS ALBERTO SAMPAIO DE FREITAS	187
2.1 Controles internos em auditoria	187
2.2 Gestão de riscos	189
2.3 Mudança do paradigma da auditoria dos controles internos para a gestão de riscos e controles.....	191
2.4 O papel da auditoria em função da introdução da gestão de risco nas organizações	195
2.5 Problemas relacionados à abordagem centrada nos riscos	197
2.6 Conclusão	198
Referências.....	199

CAPÍTULO 3

PRÁTICAS DE AUDITORIA DE DESEMPENHO EM ÓRGÃOS ESTADUAIS BRASILEIROS DE CONTROLE INTERNO: ELEMENTOS PARA CONFIGURAÇÃO DE UM MODELO

PAULO ROBERTO DE CARVALHO NUNES, SÍLVIA HELENA CORREIA VIDAL.....	201
3.1 Introdução	201
3.2 Gestão para resultados (GPR)	203
3.3 Auditoria	204
3.3.1 A importância da atividade de auditoria	204
3.3.2 Definição de auditoria	205
3.3.3 Auditoria governamental.....	206
3.3.4 Auditoria de desempenho.....	207
3.3.4.1 A gestão pública para resultados (GPR) e a auditoria de desempenho.....	210
3.3.4.2 Auditoria de desempenho, de acordo com Barzelay (2002).....	211
3.3.5 Relevância da auditoria de desempenho no âmbito da gestão pública	214
3.4 Procedimentos metodológicos	215
3.5 Resultados da pesquisa	216
3.5.1 Caracterização dos órgãos públicos pesquisados.....	216
3.5.2 Análise dos resultados da pesquisa.....	217
3.5.2.1 Motivações	217
3.5.2.2 Elementos facilitadores.....	217
3.5.2.3 Elementos dificultadores	217
3.5.2.4 Tipos de auditoria de desempenho e correspondentes dimensões-chaves.....	218
3.5.2.5 Elementos para configuração de um modelo.....	218
3.6 Conclusão	223
Referências.....	223

CAPÍTULO 4

CONTROLE INTERNO E PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO

MÁRIO VINÍCIUS CLAUSSEN SPINELLI, HAMILTON COTA CRUZ.....	227
4.1 Introdução	227
4.2 O controle interno e a promoção da integridade pública.....	228
4.3 O controle interno no Brasil: evolução histórica e abordagem constitucional	229
4.4 O papel do controle interno no desenvolvimento de políticas de prevenção da corrupção.....	232
4.5 Conclusão	241
Referências.....	242

SEÇÃO IV
CONTROLE INTERNO – COMO CONTROLAR

CAPÍTULO 1

INTERAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO COM AS UNIDADES CONTROLADAS: A IMPORTÂNCIA DA COMPOSIÇÃO DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA COM FOCO NA PREVENÇÃO DE RISCOS

FRANCISCO EDUARDO DE H. BESSA	247
1.1 A relatoria como parte do processo de auditoria	247
1.2 O desafio dos múltiplos destinatários (e múltiplos usos) dos relatórios de auditoria produzidos por órgãos de controle interno	249
1.2.1 O auditado	250
1.2.2 O “principal”	251
1.2.3 Os órgãos de controle externo e de defesa do Estado	252
1.2.4 A imprensa e a sociedade civil (controle social)	252
1.3 Atributos dos relatórios de auditoria	253
1.3.1 Diferentes abordagens: a complementaridade entre papéis de trabalho e relatório	253
1.3.2 O que é um achado de auditoria?	253
1.3.3 Elementos básicos de um achado de auditoria	255
1.3.3.1 Situação verificada (o que é) e critério utilizado (o que deveria ser)	255
1.3.3.2 Riscos associados – o que ocorrerá se não for reduzido o gap entre o que é e o que deveria ser?	256
1.3.3.3 Causas da situação de desconformidade – por que/como a unidade auditada chegou a essa situação?	257
1.3.3.4 Recomendações formuladas – como a unidade pode corrigir a situação verificada e evitar novas ocorrências?	258
1.4 Conclusão	259
Referências	260

CAPÍTULO 2

O PAPEL DAS DENÚNCIAS NO PROCESSO DE CONTROLE

MARISA PIGNATARO	263
2.1 Introdução	263
2.2 Controle interno e o foco na prevenção	263
2.3 Nem sempre é possível prevenir	265
2.4 O controle social como auxiliar ao controle institucional	266
2.5 Importância da transparência e da Lei de Acesso à Informação	268
2.6 Denúncia anônima	269
2.7 Como, onde e o que denunciar	271
2.8 A quem denunciar	272
2.9 Tratamento das denúncias pela CGU	273
2.10 Conclusão	274
Referências	275

CAPÍTULO 3

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM PREFEITURAS:
UM CASO PRÁTICO NA ASSISTÊNCIA FARMACÊUTICA

KLEBERSON ROBERTO DE SOUZA, FRANKLIN BRASIL SANTOS	277
3.1 Introdução	277
3.2 O modelo de referência em avaliação de controles internos – COSO I	279
3.3 A assistência farmacêutica nos municípios	281
3.4 Processo de avaliação de controles internos em nível de atividade	283
3.5 Metodologia de avaliação de controles internos em nível de atividade – caso prático na assistência farmacêutica municipal	284
3.5.1 Etapa de planejamento	284
3.5.1.1 Levantamento de informações	284
3.5.1.2 Validação do processo	285
3.5.1.3 Identificação dos objetivos, riscos e controles	285
3.5.1.4 Planejamento dos testes de controle	288
3.5.1.4.1 Procedimento de auditoria	288
3.5.1.4.2 Roteiro de verificação de estoque de almoxarifado	290
3.5.1.4.3 <i>Check-list</i> para análise do processo licitatório	291
3.5.1.4.4 Questionário de Avaliação de Controles Internos – QACI	292
3.5.1.4.5 Relatório de auditoria	293
3.5.2 Etapa de execução	294
3.5.3 Etapa de relatório	295
3.6 Considerações finais	295
Referências	296

CAPÍTULO 4

FERRAMENTAS DE PLANEJAMENTO PARA AS AÇÕES DE CONTROLE: UMA VISÃO A PARTIR DO PROCESSO DE AUDITORIA

FERNANDO MOUTINHO RAMALHO BITTENCOURT	299
4.1 Introdução	299
4.2 O “processo de auditoria”	300
4.2.1 Etapa de planejamento	304
4.2.1.1 Questões de auditoria	304
4.2.1.2 Critérios de auditoria	306
4.2.1.3 Metodologias, técnicas e ferramentas	308
4.2.1.4 Planejamento metodológico – o “funil de auditoria”	312
4.2.1.5 Planejamento metodológico e instrumentos de planejamento: o programa de auditoria	313
4.2.1.6 Planejamento metodológico e instrumentos de planejamento: a matriz de planejamento	314
4.2.1.7 Planejamento administrativo	316
4.2.2 Etapas subsequentes: execução e relatório	317
4.2.3 O registro dos trabalhos – papéis de trabalho	319
4.3 O ciclo organizacional do processo de auditoria – seleção e seguimento das auditorias	320
Referências	322

CAPÍTULO 5

A EFICÁCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO A PARTIR DO MODELO DE MONITORAMENTO DO COSO

ROSSANA GUERRA DE SOUSA	325
5.1 Introdução	325
5.2 Atividade de monitoramento no modelo COSO	333
5.3 Modelo para monitoramento – COSO	336
5.4 Considerações finais	345
Referências	347

CAPÍTULO 6

LIMITAÇÕES AO CONTROLE INTERNO PARA A FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM FACE DO SIGILO FISCAL

ANDRESSA GUIMARÃES TORQUATO FERNANDES	349
6.1 Introdução	349
6.2 Mecanismos de controle sobre benefícios fiscais introduzidos no direito brasileiro pós-Constituição de 1988	350
6.3 Controle interno	353
6.4 Das razões que impossibilitam as administrações fiscais de obstar as atividades de controle interno para a fiscalização de benefícios fiscais em face do sigilo fiscal	355
6.4.1 Das atribuições conferidas aos órgãos de controle interno destinadas à análise da conformidade dos benefícios fiscais	355
6.4.2 Ações das entidades fiscais no sentido de obstar a atuação dos órgãos de controle	356
6.4.3 O conceito de sigilo fiscal e seu desvirtuamento	358
6.5 Conclusões	360
Referências	361

SEÇÃO V

CONTROLE INTERNO – COMO CRIAR OU REORGANIZAR ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO

CAPÍTULO 1

A PERCEPÇÃO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO DA CONAB QUANTO AO CUMPRIMENTO DOS PRINCÍPIOS E RECOMENDAÇÕES DA BOA GOVERNANÇA CONFORME O ESTUDO 13 DO IFAC/PSC

ELEN DURAN DA SILVEIRA	365
1.1 Introdução	365
1.2 Governança no mundo das corporações públicas	365
1.3 Princípios e recomendações segundo o IFAC	369
1.3.1 Princípios	369
1.3.2 Recomendações	371
1.4 Caracterização da entidade e análise dos dados	373
1.5 Conclusão	377
Referências	378

CAPÍTULO 2

DO PARADOXO À EFETIVIDADE: A CONTROLADORIA PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DE UM ESTADO MAIS EFICIENTE E UMA SOCIEDADE MAIS PARTICIPATIVA

FRANKLIN BRASIL SANTOS, MARCUS VINICIUS DE AZEVEDO BRAGA	381
2.1 Introdução	381
2.2 Revisão de literatura	382
2.3 Metodologia	383
2.4 Controle e controladoria – função essencial, modelo ideal.....	383
2.4.1 Controle, o paradoxo	383
2.4.2 O controle interno no Brasil recente	385
2.4.3 O modelo controladoria	387
2.5 As novas demandas do controle interno	389
2.5.1 Auditar mais e melhor	390
2.5.2 Prevenção e combate à corrupção.....	391
2.5.3 Acesso à informação e transparência.....	391
2.5.4 Impunidade e burocracia	392
2.5.5 Convite à participação	393
2.6 Controle interno na sociedade democrática – o técnico e o participativo	394
2.7 Resultados	396
2.8 Conclusão	396
Referências.....	396

CAPÍTULO 3

QUEM EXECUTA DEVE CONTROLAR? A QUESTÃO DOS MUNICÍPIOS

ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO	399
3.1 Introdução	399
3.2 O ciclo financeiro completo: além do orçamento	402
3.3 A informação contábil e a convergência para padrões internacionais	405
3.4 Hegemonia da Fazenda na estrutura do Estado.....	407
3.5 A estruturação do ciclo de gestão em municípios e seus efeitos colaterais.....	410
3.6 O contador encurralado	412
3.7 Discussão de um modelo	415
Referências.....	417

CAPÍTULO 4

PAPEL DO ASSESSORAMENTO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO E SEUS IMPACTOS COM PERFIL DE RESULTADOS

BARBARA KRYSTAL MOTTA ALMEIDA REIS.....	419
4.1 Conclusão	425
Referências.....	426
POSFÁCIO	427
SOBRE OS AUTORES.....	429