



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LORENA GOMES DE SOUZA SANTOS

CONTROLE INTERNO E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO:
reflexões quanto suas contribuições na Gestão Pública

GOIÂNIA
2022

CONTROLE INTERNO E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: reflexões
quanto suas contribuições na Gestão Pública*

INTERNAL CONTROL AND INTERNAL CONTROL SYSTEM:
reflections on their contributions to Public Management

Lorena Gomes de Souza Santos**

Elizabeth Vieira Porto Pereira***

RESUMO: A definição de administração pública consiste no Estado desempenhar o papel de gestor dos recursos públicos, a fim de atender os interesses da sociedade. À vista disso, há de se verificar a presença de mecanismos pelos quais se possa promover credibilidade e confiabilidade nos atos da gestão pública. Nesse contexto, são necessários instrumentos que zelem pela conformidade entre o que foi estabelecido e o que está sendo executado, tal como o Controle Interno, que pode contribuir através da sua prerrogativa de averiguar e fiscalizar. Portanto, o objetivo deste artigo é apresentar para a sociedade que o Controle Interno atua como uma ferramenta que favorece a probidade da gestão pública, que pode promover maior confiabilidade nos atos administrativos. Com esse intuito, a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste estudo foi a bibliográfica. Por fim, apuraram-se fundamentações que corroboram a capacidade do controle interno de auxiliar na mitigação do provável uso indevido de recursos públicos, o que agrega no processo de fiscalização pelos cidadãos.

PALAVRAS-CHAVE: Administração Pública. Controle Interno. Probidade. Conformidade. Sociedade.

ABSTRACT: The definition of public administration consists of the State playing the role of manager of public resources, in order to serve the interests of society. In view of this, it is necessary to verify the presence of mechanisms through which credibility and reliability can be promoted in public management acts. In this context, instruments are needed to ensure compliance between what has been established and what is being executed, such as Internal Control, which can contribute through its prerogative to investigate and supervise. Therefore, the objective of this article is to present to society that Internal Control acts as a tool that favors the probity of public management, and that can promote greater reliability in administrative acts. For this purpose, the methodology used for the development of this study was the bibliographical one. Finally, foundations were found that corroborate the ability of internal control to help mitigate the likely misuse of public resources, which adds to the inspection process by citizens.

KEY WORDS: Public Administration. Internal control. Probity. Conformity. Society.

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Prof^a. Me. Elizabeth Vieira Porto Pereira.

** Bacharelando em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Fued José Sebba, 1184 - Jardim Goiás, Goiânia - GO, 74805-100. E-mail: lorena.gss08@gmail.com

*** Mestre em Desenvolvimento Regional (UNIALFA). Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Fued José Sebba, 1184 - Jardim Goiás, Goiânia - GO, 74805-100. E-mail: elizabeth@pucgoias.edu.br.

1 INTRODUÇÃO

O tema a ser abordado traz em seu contexto um caráter de imparcialidade e racionalidade ao se refletir quanto as ferramentas que são utilizadas na gestão pública, em especial no que se refere ao Controle Interno, uma vez que este se constitui como objeto de análise do presente estudo.

Ao se analisar a gestão um fator que se deve considerar como relevante é a credibilidade, em especial na gestão pública. Pois, se trata de um ente, neste caso o Estado na figura de gestor público, que desempenha o papel de administrar os recursos públicos, a fim de atender os interesses coletivos. Desse modo, se faz necessário que as ações da administração pública estejam fundamentadas em qualidades como a boa-fé e a conformidade, com o objetivo de assegurar sua credibilidade.

Contudo, a atuação da administração pública é marcada pela presença de fatores que não contribuem para haver confiabilidade por parte da sociedade em suas ações, tais como: corrupção, fraudes, desvio de recursos, desperdício das verbas públicas em projetos mal concebidos e aplicações de recursos públicos que não atingem as devidas finalidades. Nesse sentido, de acordo com o Índice de Percepção da Corrupção (IPC), o Brasil ocupa a posição 96^a em um ranking que considera 180 países, sendo que quanto melhor a classificação, menos o país é considerado corrupto. (CFA, 2022).

Diante disso, para Osório (2010), atos que configuram improbidade são considerados como uma espécie de má gestão pública que comporta atuações dolosas e culposas, ou seja, a presença de atos ímprobos na administração pública aponta certo nível de ineficiência. Todavia, segundo Kreuz (2022), o impacto da má gestão de recursos públicos é tão expressivo quanto o da própria corrupção. Logo, o Estado não corresponde plenamente ao seu papel, uma vez que no desempenho de sua função possui um grau de dificuldade em tornar suas ações efetivas, o que culmina em uma administração pública deficitária e que falha em preservar os interesses coletivos.

Dessa forma, o presente estudo se manifesta a partir da indagação quanto a existência de instrumentos que se fazem necessários como mecanismos que atuem para minimizar a improbidade na máquina pública. Perante o exposto, surge a seguinte questão: como o Controle Interno pode ser uma ferramenta que auxilia quanto à conformidade entre os aspectos legais e operacionais dos atos da gestão pública?

Em relação aos objetivos propostos por esta pesquisa no que se refere ao geral, este consiste em apresentar para a sociedade que o Controle Interno atua como uma ferramenta

que favorece a probidade da gestão pública, e pode promover maior confiabilidade nos atos administrativos. Além disso, no que concerne aos objetivos específicos, têm-se o de demonstrar como o Controle Interno contribui para que as entidades públicas cumpram as finalidades pelas quais foram instituídas na sociedade e indicar de que maneira o Controle Interno pode ser útil para mitigar possíveis fraudes na máquina pública.

Este artigo visa elucidar a importância do controle interno, e como suas ações desenvolvem uma gestão mais assertiva, favorecendo a lisura nos processos da esfera pública, bem como avaliando a correta aplicação dos seus recursos. Dessa forma, a pesquisa torna-se relevante por mostrar a existência de um mecanismo que oportuniza maior conformidade nos atos, além de contribuir na avaliação dos resultados perante as metas estabelecidas pela própria administração pública. Portanto, o controle interno constitui-se como um instrumento que reduz a incidência de desvios e fraudes, tornando-se um componente que colabora para que as finalidades dos órgãos e entidades da administração pública sejam atingidas de forma confiável e concreta.

Portanto, os resultados da pesquisa contribuirão com a sociedade, considerando que, será demonstrado o controle interno como instrumento agregador do processo de fiscalização pelos cidadãos. A área acadêmica também se beneficiará, uma vez que, a literatura será ampliada com mais informações sobre a utilização do controle interno na administração pública, o que favorece ainda o ambiente da pesquisa, pois novos trabalhos poderão surgir, a partir de questionamentos gerados no processo de produção do conhecimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se a seguir, as fundamentações teóricas que norteiam o estudo, de acordo com as investigações e análises propostas, abordando o tema Gestão Pública e algumas ferramentas utilizadas na busca da credibilidade de suas ações a serem desempenhadas. Assim como o uso do controle interno e sistema de controle interno, ressaltando suas respectivas características e funcionalidades.

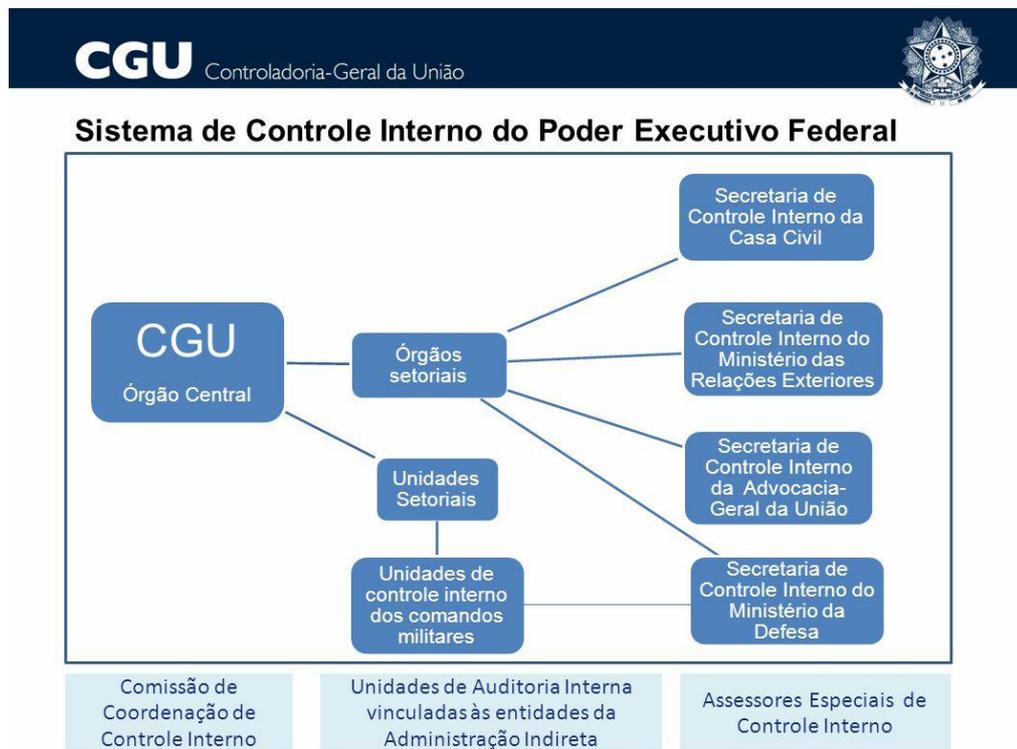
2.1 CONTROLE INTERNO

Em se tratando de controle interno e sua aplicabilidade na gestão pública parte-se do pressuposto em diferenciar os conceitos relacionados ao que é sistema de controle interno e controle interno, o primeiro refere-se a uma estrutura composta por várias áreas técnicas, na

forma de subsistemas inter-relacionados, cuja coordenação é exercida por um órgão central. Nesse contexto, Castro (2014), define o sistema de controle interno como um conjunto de órgãos desconcentrados de controle, que estão interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, principalmente, no que diz respeito à legalidade e eficiência de seus atos.

O Tribunal de Contas da União - TCU (2009), em consonância, constatou que o sistema de controle interno estabelecido constitucionalmente é um sistema orgânico, constituído pelas várias unidades técnicas que atuam de forma integrada e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou à entidade em cuja estrutura administrativa a unidade esteja integrada. Em complemento a esse entendimento apresenta-se a seguir a estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União - CGU.

Figura 1: Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



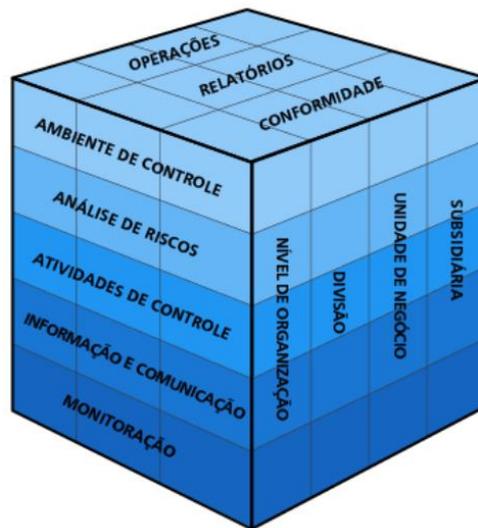
Fonte: CGU, *Slide Player*, p. 4.

Em contrapartida, o controle interno é uma atividade contínua que engloba todas as áreas de uma organização, conforme entendimento do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, que será em sequência apresentado. O

Coso é uma instituição privada criada 1985 nos Estados Unidos da América (EUA), cujo objetivo está em orientar as organizações acerca das melhores práticas de controle interno e gestão de riscos, a fim de assegurar a confiança nos relatórios financeiros produzidos, bem como para prevenção de fraudes.

Já no ano de 1992, no mesmo país de origem, foi publicado o Coso I, com ênfase no controle interno; ao ter como objetivo a orientação às organizações quanto as melhores práticas no que se refere ao processo de controle interno. Em face disso, o modelo do Coso I possui foco em três objetivos, os quais são: operacionais, assegurar a produção de relatórios financeiros confiáveis e a conformidade legal (TCU, 2022). Este modelo é representado por um cubo com três lados que retratam os tipos de objetivos, níveis de estrutura organizacional e componentes, conforme demonstrado abaixo.

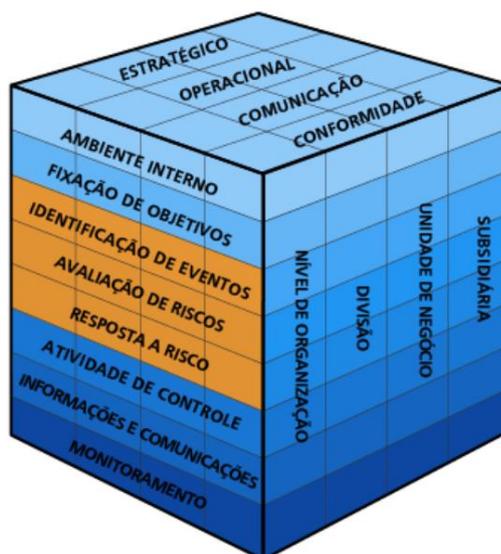
Figura 2: Modelo Coso I



Fonte: TCU, 2022.

Posteriormente, em 2004 foi publicado o modelo do Coso II, cujo foco envolvia o tema gestão de riscos corporativos, a medida em que sua finalidade estava em orientar as organizações na implantação do processo de gestão de riscos corporativos e na aplicação de boas práticas afetas ao tema. Em síntese, nota-se que o modelo do Coso II, explicitado abaixo, é uma evolução do Coso I pela inserção de elementos que viabilizam a realização das atividades necessárias, em especial ao que é pertencente a gestão de riscos.

Figura 3: Modelo Coso II



Fonte: TCU, 2022.

Com ênfase para o tema abordado, a gestão pública, conforme apresentado, utiliza os elementos metodológicos referendados pelo COSO I, sendo este um componente na asseguuração de sua credibilidade. Nesse sentido, a obra Controle Interno - Estrutura Integrada (*Internal Control – Integrated Framework*) - COSO I, caracteriza o controle interno como:

um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013, p. 6).

O controle interno é uma sucessão de ações que devem ser efetuadas por todos que integram a entidade, fornecendo segurança no alcance de seus objetivos, sendo assim, é um processo realizado na organização. De acordo com José Filho (2008), o controle interno representa o conjunto de normas, rotinas e procedimentos adotados pelas próprias unidades administrativas. Considerando que ele compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados para salvaguardar o patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração. (CASTRO, 2015).

Assim, o controle interno é um conjunto de procedimentos que atuam para verificar a precisão dos processos e das rotinas administrativas e contábeis dentro de uma organização, sendo um fundamento entre aquilo que foi estabelecido e o que está sendo executado. Uma vez que o controle interno consiste em todos os instrumentos da organização, destinados à

vigilância, fiscalização e verificação administrativa, ele permite prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam na empresa e que refletem em seu patrimônio. (FRANCO; MARRA, 2001).

Portanto, seu papel consiste em inspecionar e examinar os fatos que ocorrem dentro de uma instituição, tendo como prerrogativa averiguar para reduzir e prevenir erros e fraudes, além de possuir uma ação corretiva, possibilitando o aperfeiçoamento de processos e a proteção do patrimônio da entidade. Crepaldi (2016), define que os objetivos do controle interno são: proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a equipe gestora na condução organizada dos negócios da empresa, através de procedimentos, métodos ou rotinas. Em consonância, para Attie (2011), o objetivo do controle interno, no tocante à salvaguarda dos interesses da organização, refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.

Dentre as funções exercidas pelo controle interno, Franco e Marra (1992) destacam as seguintes atribuições:

[...] assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se entre objetivos específicos e atingidos: como se antecipar, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, práticas antieconômicas e fraudes; salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo; permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos. (FRANCO; MARRA, 1992, p. 104).

À vista disso, é inerente ao controle interno exercer a competência de monitorar os motivadores que favorecem a ocorrência de erros, essa atribuição se desdobra com a finalidade de prever falhas, reduzir desperdícios, desenvolver práticas mais efetivas e proteger o patrimônio. Dessa maneira, o controle interno possibilita a utilização de recursos financeiros, que estejam disponíveis para a entidade, de forma adequada a atenderem as necessidades previstas; além de considerar a legitimidade da origem e aplicação desses recursos, o que favorece a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis para garantir que eles concordem com os fatos ocorridos.

Em suma, a finalidade do controle interno está em produzir conformidade nos procedimentos organizacionais, bem como um sistema de controle interno eficiente é capaz de detectar erros ou irregularidades, promovendo maior confiabilidade nos atos administrativos e nas informações presentes nos relatórios e demonstrativos contábeis. Desse modo, sua atuação tem caráter preventivo, detectivo e corretivo.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Por se tratar de administração pública há de se discorrer sobre o conceito de administração em seu sentido geral, que se faz necessário para reforçar qual a sua finalidade que está em ser o instrumento pelo qual as organizações são coordenadas e conduzidas para alcançar excelência em suas ações e operações, bem como para chegar ao êxito através dos resultados obtidos. (CHIAVENATO, 2006).

Assim no que tange à definição da administração pública, a partir do viés geral apresentado anteriormente, ela se refere ao processo que envolve o planejamento, organização, orientação, execução, avaliação e aprimoramento das atividades da instituição pública, para o atendimento das necessidades e expectativas da sociedade, visando ao bem comum. Desse modo, a administração da coisa pública consiste em gerir os interesses e bens da coletividade. (OLIVEIRA, 2014).

Segundo Paludo (2010), a definição de administração pública pode ser descrita com relação à ciência jurídica, dentre os ramos que compreende às atividades desenvolvidas pelos entes públicos, com a finalidade de prestar serviços em prol do bem coletivo.

Nesse contexto, para Di Pietro (2004), a administração pública caracteriza-se em dois sentidos; sendo o primeiro objetivo, material ou funcional, onde a administração pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos.

Enquanto o segundo sentido é subjetivo, formal ou orgânico, onde pode-se definir a administração pública como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. (DI PIETRO, 2004). Por esta autora a concepção quanto à administração pública é o Estado na ação de desempenhar a função administrativa com a finalidade de cumprir e zelar pelos interesses coletivos.

A partir de tais definições, a administração pública no exercício de sua função administrativa se estrutura em direta e indireta. A administração direta corresponde ao conjunto de órgãos que integram os entes da federação com a competência de realizar as atividades do Estado de forma centralizada, desse modo, o Estado é titular e executor do serviço público. Enquanto a administração indireta refere-se ao conjunto de pessoas administrativas que estão vinculadas à respectiva administração direta, a sua atuação possui a finalidade de desempenhar as atividades de forma descentralizada. (LUIZ, 2016 *apud* CARVALHO FILHO, 2013).

Nesse sentido, o artigo 4º do Decreto-Lei nº 200 de 1967 estabelece que a Administração Federal compreende a Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. Bem como, a Administração Indireta, que abrange as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. Além disso, convém mencionar que a administração pública será norteada por princípios, os quais estão relacionados no caput do artigo 37 da Constituição Federal (1988), e são os seguintes: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

2.3 CONTROLE INTERNO APLICADO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Neste item serão apresentados os aspectos gerais que norteiam a aplicabilidade do controle interno na administração pública, bem como a diferenciação dos controles interno e externo, a forma como o controle é exercido na esfera pública e, por fim, a relação da Lei de Responsabilidade Fiscal com o controle interno.

2.3.1 Aspectos Gerais

O Decreto-Lei nº 200 de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, em seu artigo 6º determina que as atividades da Administração Federal obedecerão a princípios fundamentais, dentre os quais se destaca o controle. Em concordância, a Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral da União (MP/CGU) nº 01/2016 dispõe em seu artigo 1º que “Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança*”.

Consoante Colella (1986), é necessário controlar, pois o indivíduo está sujeito a fatores como fraqueza e incapacidade. Perante isso, é possível empregar esta ideia aos entes públicos, sendo o controle um instrumento que orienta suas ações. No âmbito da administração pública, o controle é a incumbência de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. (MEIRELLES, 2010).

* De acordo com o Decreto nº 9.203/2017, no inciso I de seu Art. 2º, a governança pública é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (BRASIL, 2017).

De acordo com o artigo 70, da Constituição Federal Brasileira - CF/1988, será exercido pelo sistema de controle interno de cada Poder, em conjunto com o controle externo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da administração pública, no que diz respeito a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Na administração pública, o controle interno representa aquele que é efetuado pelos que integram a sua própria estrutura, sem a interferência de outros órgãos e entidades que não fazem parte de sua composição. O controle interno aplicado na atividade administrativa é o dever-poder imposto ao próprio Poder de promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando prevenir e eliminar erros ou aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias para tanto. (JUSTEN FILHO, 2014). Sendo assim, o controle interno apresenta-se como uma atribuição da administração pública.

É importante destacar que o controle interno na administração pública não ocupa apenas função de averiguar a legalidade de sua atuação, mas possui ênfase em analisar os resultados alcançados com a sua gestão, considerando a eficiência, eficácia e a correta aplicação dos recursos públicos. Nesse aspecto, Meirelles (2010), afirma que o princípio constitucional da eficiência é o mais moderno da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada somente com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da sociedade.

O artigo 74 da Constituição Federal Brasileira (1988) instituiu os objetivos do controle interno na esfera pública, com as finalidades definidas pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Desse modo, enfatiza-se a sua função de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução de programas e orçamentos; de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; de exercer controle de operações e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Nesse sentido, o controle interno exige de seus responsáveis a prestação de contas ao Tribunal de Contas da União, bem como, delega aos cidadãos o papel de fiscalização, denunciando irregularidades e/ou ilegalidades.

Além disso, o controle interno contribui para a transparência dos atos públicos, pois possui a prerrogativa de verificar se a administração pública está exercendo sua responsabilidade de prestação de contas (accountability), bem como favorece a lisura desse processo. Sua atuação deve possibilitar para toda sociedade informações que confirmam transparência à gestão da coisa pública. Nesse contexto, assume o papel de contribuir para a

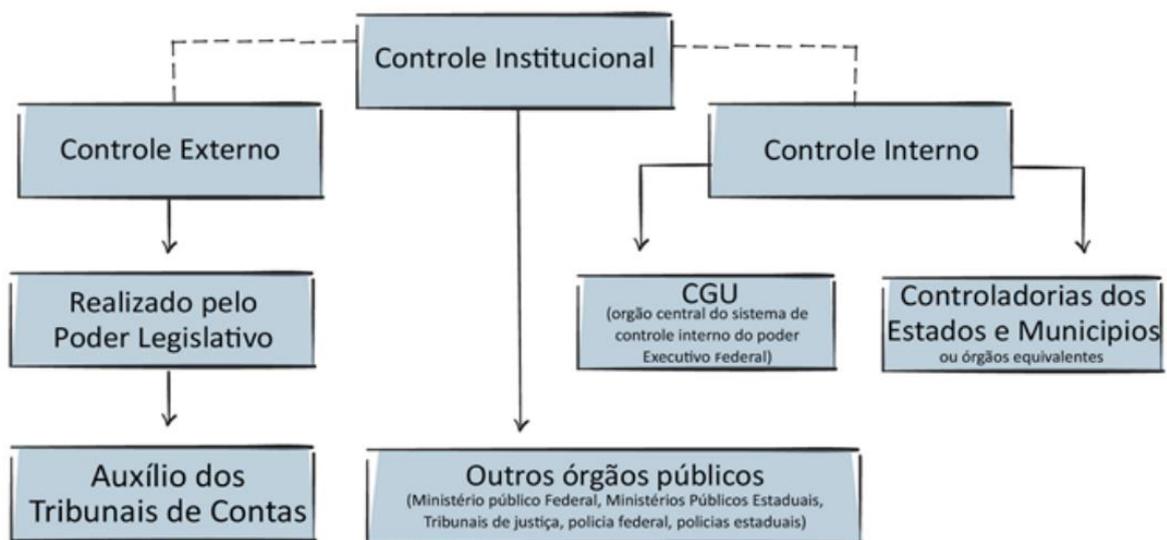
retidão das ações administrativas, propiciando a confiabilidade das informações disponibilizadas aos cidadãos, através da prestação de contas.

2.3.2 Controle Interno e Controle Externo

No que concerne ao âmbito de atuação na esfera pública o controle classifica-se em interno ou externo. Para Meirelles (2010), essa diferenciação entre controle interno e externo se dá consoante à localização do órgão que os realiza. Sendo que o controle interno se desenvolve no interior da administração pública, ao passo que o controle externo é realizado por um órgão alheio a estrutura controlada.

Nesse contexto, Di Pietro (2014), assevera ser interno o controle que é exercido por cada um dos Poderes sobre seus próprios atos e agentes; enquanto, o controle externo é exercido por um dos Poderes sobre outro. Desse modo, logo abaixo, demonstra-se a estrutura do controle institucional na esfera pública, que se dá por meio de controle interno e externo, conforme figurado na seguinte imagem (figura 4).

Figura 4: Estrutura do Controle Institucional na Esfera Pública



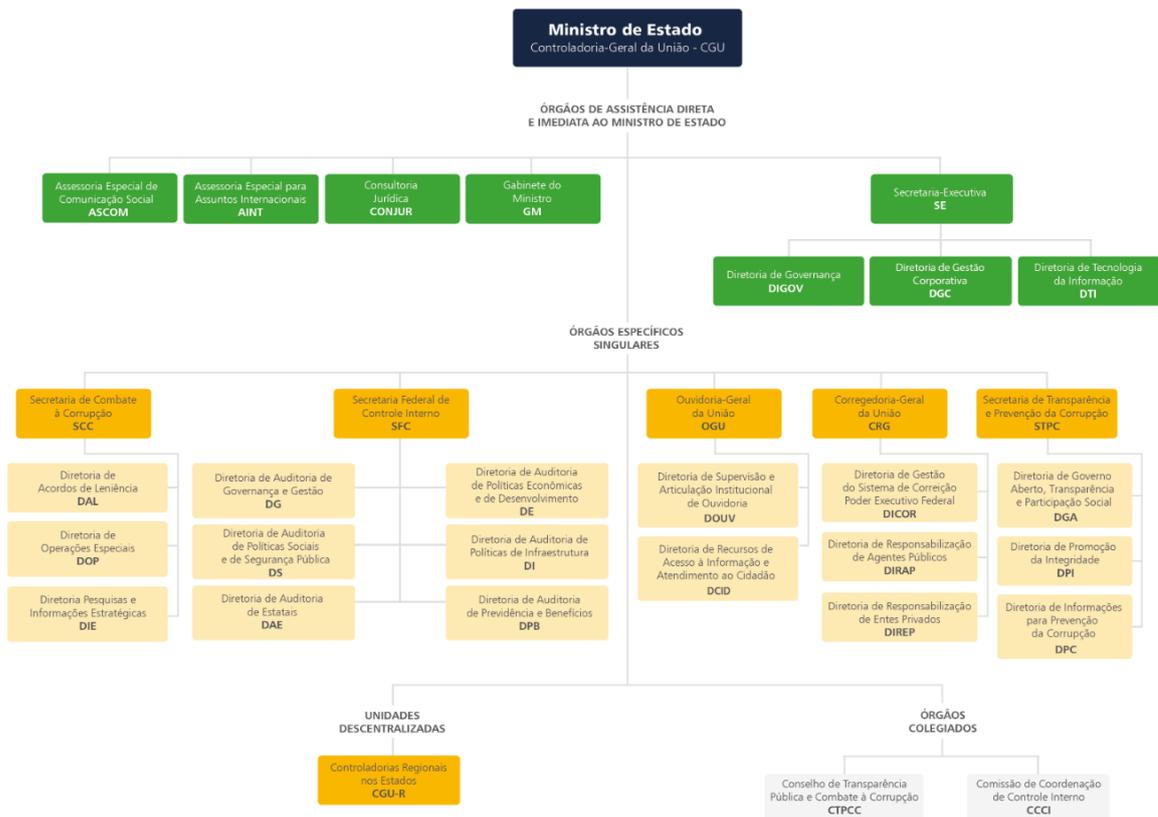
Fonte: ENAP, 2017, p. 11.

Assim, ao tomar como referência a imagem acima apresentada, pode-se perceber que o controle interno é exercido de forma sistêmica pela Controladoria-Geral da União no âmbito federal, e nos estados, e municípios por suas respectivas Controladorias ou por órgãos equivalentes.

Diante disso, de acordo com o Decreto nº 11.102/2022, em seu anexo I, artigo 2º, inciso II; e considerando o organograma exposto abaixo, a estrutura organizacional da CGU é composta por cinco unidades específicas singulares, dentre elas encontra-se a Secretaria Federal de Controle Interno. Sendo que cabe a esta exercer as competências de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, segundo estabelece o artigo 11 do referido Decreto. Além disso, este artigo dispõe sobre as atribuições pertencentes a Secretaria Federal de Controle Interno, das quais se destacam:

- [...] V - subsidiar o Ministro de Estado na verificação da consistência dos dados constantes no Relatório de Gestão Fiscal previsto no art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; [...]
 - [...] VII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de tecnologia da informação, de financiamento externo, de cooperação internacional e demais sistemas administrativos e operacionais de órgãos e entidades sob sua jurisdição e propor melhorias e aprimoramentos na gestão de riscos, nos processos de governança e nos controles internos da gestão; [...]
 - [...] X - auditar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias; [...]
 - [...] XIII - apurar, em articulação com a Corregedoria-Geral da União e com a Secretaria de Combate à Corrupção, atos ou fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais; [...]
- (BRASIL, 2022).

Figura 5: Organograma CGU



Fonte: CGU, Secretaria-Executiva, 2021.

Por outro lado, o controle externo se faz perceptível quando sua ação está em um órgão tal como um Tribunal de Contas, seja do município ou do estado. Em concordância com esse entendimento, para melhor elucidação, vale mencionar que por meio da Constituição do Estado de Goiás (1989), é fixado no §1º de seu artigo 25 que o “controle externo, a cargo da Assembleia, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado”, bem como suas competências estão relacionadas no artigo 26 do normativo ora citado, dentre as quais ressaltam-se:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado no prazo de sessenta dias a contar de seu recebimento e publicado no Diário Oficial do Estado;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Estado e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outras irregularidades de que resulte prejuízo ao erário; [...]
- III - [...]
- IV - realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, 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 nas demais entidades referidas no inciso II;
- V - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, à União, a outros Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios;
- VI - [...]
- VII - apreciar e julgar as contas anuais do Tribunal de Contas dos Municípios. (BRASIL, 1989).

Adicionalmente, conforme artigo 71 da Constituição Federal Brasileira (1988), é de responsabilidade do Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União encarregar-se do controle externo. Cabe salientar que não há hierarquia entre o controle interno e externo, eles atuam de forma complementar, tendo em vista que uma das finalidades do controle interno, conforme previsão constitucional, é auxiliar o controle externo no desempenho de sua missão.

Ademais, a Lei nº 4.320/64 estabeleceu o papel do controle interno e externo no que tange ao controle da execução orçamentária, instituindo que este controle consistirá: na legalidade dos atos que originam a receita ou a despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a responsabilidade por bens e valores públicos por parte dos agentes da administração e no cumprimento do programa de trabalho expresso em termos físicos e monetários.

2.3.3 Controle Preventivo, Concomitante e Subsequente

O controle pode ser exercido de três formas, as quais são: controle preventivo, controle concomitante e controle subsequente. (SANTOS, 2019 *apud* CRUZ; GLOCK, 2008). Essa classificação vai de encontro com o disposto no artigo 77 da Lei nº 4.320/64, onde é estabelecido que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária ocorrerá de forma prévia, concomitante e subsequente. Desse modo, têm-se as seguintes definições:

a) Controle prévio ou preventivo: possui caráter de prevenção, sendo empregado no planejamento das ações e é realizado com o objetivo de evitar e impedir a ocorrência de erros, desperdícios e irregularidade, ou seja, é a ação de controle exercida antes da efetivação do ato. (SILVA, 2014). Nesse sentido, Botelho (2006), define controle prévio ou preventivo como aquele que ocorre antes da conclusão ou operabilidade do ato, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar.

b) Controle concomitante ou detectivo: esse controle é feito ao mesmo tempo que sucede à atividade, sendo um mecanismo utilizado para detectar falhas e ocorrências durante a execução do ato. (SILVA, 2014). Para Botelho (2006), o controle concomitante é aquele que acompanha a realização do ato para verificar sua regularidade, é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes.

c) Controle subsequente ou corretivo: busca examinar os atos já praticados, sendo realizado para detectar e levantar erros ou irregularidades, ou seja, é a ação controladora exercida após a conclusão do ato, no sentido de corrigir ou anular a sua efetivação. (SILVA, 2014). O controle corretivo é caracterizado por Botelho (2006), como aquele que se efetiva após a conclusão do ato controlado, objetivando a correção de eventuais defeitos.

Considerando os conceitos de controle preventivo, detectivo e corretivo, buscou-se demonstrar para melhor elucidação as principais atividades realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), e que estão presentes em seu Relatório de Gestão referente ao exercício de 2017, no que tange ao macroprocesso de controle interno realizado pelo órgão. De acordo com a CGU (2018), esse macroprocesso se materializa em auditorias e fiscalizações realizadas pela Secretaria Federal de Controle Interno e Unidades Regionais da CGU com abrangência em todo o território nacional. Ademais, os projetos e atividades relativos ao macroprocesso de controle interno têm por finalidade:

avaliar o resultado das políticas públicas quanto à eficácia, eficiência, economicidade e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, bem como a aplicação de recursos públicos federais pelos Estados, Municípios e Entidades de direito privado [...] (CGU, 2018).

Doravante, quando a Controladoria-Geral da União (CGU) refere-se as formas em que desempenha o controle, têm-se a seguir a apresentação descritiva de cada um dos elementos que as compõem, sendo indicados de acordo com as linhas de atuação do controle e as respectivas atividades desempenhadas na estrutura do órgão central do Sistema de Controle Interno na esfera federal, a CGU.

Quadro 1: Macroprocesso de Controle Interno da CGU

Linhas de Atuação do Controle Interno	Principais Atividades
Controles Preventivos	Avaliação da Governança e Integridade Programa de Capacitação para os Gestores e Auditores Internos Parceria com Auditorias Internas Aprimoramento do marco normativo do Sistema de Controle Interno Atuação da CGU na Comissão de Coordenação de Controle Interno
Controles Detectivos	Avaliação de Programa de Governo Avaliação dos Resultados da Gestão Fiscalização em Entes Federativos Auditoria Anual de Contas Auditoria por Área de Gestão Auditoria de Recursos Externos Avaliação de Governança - Integridade Relatório de Fiscalização - representações e demandas sociais Operações Especiais Análise -Trilhas folha pagamento. Atos de Pessoal Analisado Relatório de Gestão Fiscal Prestação de Contas do Presidente da República Novação de Dívidas (FCVS)
Controles Corretivos	Auditorias sobre as Tomada de Contas Especiais

Fonte: CGU, 2018.

2.3.4 Lei de Responsabilidade Fiscal

Aqui o mérito em questão apresenta reflexões quanto ao controle interno e sua relação com a administração pública como meio de mitigar a insegurança de aspectos administrativos, e para tanto há de se ressaltar quanto à coparticipação efetiva dos instrumentos legais que permeiam essa relação.

Assim, quando se trata dos entes públicos alguns instrumentos legais se fazem necessários, tendo em vista que os entes públicos se constituem como pessoas de caráter jurídico e de responsabilidade social. Nessa perspectiva, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Nesse contexto, Cruz e Glock (2008), ressaltam que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) resgata na área pública os dois principais instrumentos de gestão: o planejamento e o controle, à medida que se impõe à administração pública uma série de diligências direcionadas a garantir o equilíbrio entre a receita e a despesa.

Com o advento da LRF houve uma evolução no controle governamental, bem como nas boas práticas de gestão, diante disso, ocorreu uma intensificação do controle interno, isso é evidenciado no parágrafo único do artigo 54 da referida Lei, onde é estabelecido que o Relatório de Gestão Fiscal será assinado, também, pelo controle interno. De acordo com Matias-Pereira (2010), as principais vantagens da LRF são, dentre outras, a constituição de um instrumento necessário para o planejamento e o controle das finanças públicas, pois suas diretrizes proporcionam transparência às contas dos entes da federação e, conseqüentemente, facilitam o controle da sociedade sobre o governo, permitindo uma melhor avaliação da gestão dos governantes.

Além disso, a supramencionada Lei Complementar, em seu artigo 59, dispõe que a fiscalização de seu cumprimento será exercida através do Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. [...] (BRASIL, 2000).

Neste artigo da LRF é mencionado um importante instrumento legal do orçamento público, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO). Diante disso, cabe discorrer acerca de sua definição, sendo que:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece quais serão as metas e prioridades para o ano seguinte. Para isso, fixa o montante de recursos que o governo pretende economizar; traça regras, vedações e limites para as despesas dos Poderes; autoriza o aumento das despesas com pessoal; regulamenta as transferências a entes públicos e privados; disciplina o equilíbrio entre as receitas e as despesas; indica prioridades para os financiamentos pelos bancos públicos. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022)

Perante o exposto, compreende-se que a LDO é um mecanismo que tem como finalidade ser um fundamento que embasará a elaboração de Lei Orçamentária Anual (LOA), observando o que foi fixado pelo Plano Plurianual (PPA)*, tendo em consideração as metas e prioridades da administração.

Nesse sentido, a CF/88 no § 2º de seu Art. 165, preconiza que a LDO englobará as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, orientará a elaboração da LOA, disporá sobre as modificações na legislação tributária, como também fixará a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Portanto, por intermédio da LDO ocorre a delimitação do que foi planejado e do que é ou não possível ser executado.

No que se refere a relação do controle interno com a LDO, vale salientar que a Lei nº 14.436/2022, sendo a LDO que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da LOA de 2023, estabelece no caput de seu Art. 158 o dever de se realizar de acordo com os princípios da publicidade e da clareza a elaboração e a aprovação dos Projetos de Lei Orçamentária e dos créditos adicionais, bem como a execução das respectivas leis, visando promover a transparência da gestão fiscal e a ampliação do acesso da sociedade a todas as informações.

Diante desse contexto, o inciso III do §1º do referido artigo, evidencia meios para o cumprimento desse dever, sendo um deles o de divulgação de alguns documentos, dentre os quais se relaciona o parecer do órgão de controle interno, em sítios eletrônicos pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, pelo Ministério Público e pela Defensoria Pública da

* O principal instrumento de planejamento orçamentário de médio prazo do Governo Federal é o Plano Plurianual (PPA). Ele define as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal, [...] O PPA é estabelecido por lei, com vigência de quatro anos. Ele se inicia no segundo ano de mandato de um presidente e se prolonga até o final do primeiro ano do mandato de seu sucessor. Durante sua vigência, o PPA norteia a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2022).

União, através do sítio eletrônico de cada unidade jurisdicionada ao Tribunal de Contas da União.

Portanto, a relação do controle interno com a Lei de Diretrizes Orçamentárias está em favorecer a transparência e a disponibilização das informações que envolvem a elaboração e a aprovação da LOA, como também avaliar o cumprimento das metas que foram traçadas na própria LDO.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Ao se considerar a abordagem e criticidade do assunto, quanto aos objetivos essa pesquisa classifica-se como exploratória, considerando que, a busca por referências sobre o controle interno no setor público é de frágil e exígua exploração na academia, necessitando de novas abordagens que evidenciem, tal como conscientizem sobre a importância de mecanismos que contribuem para a fiscalização por parte da sociedade. As pesquisas exploratórias têm como principal objetivo produzir estudos que desenvolvem, esclarecem e modificam conceitos e ideias, a fim de formular problemas mais relevantes e que proporcionem estudos posteriores. (GIL, 2012).

Referente à abordagem, a pesquisa define-se de natureza qualitativa. Richardson (1999), aduz que os estudos que utilizam uma metodologia qualitativa possibilitam descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Desse modo, o presente estudo busca compreender o controle interno como instrumento que viabiliza maior confiabilidade no âmbito da administração pública.

No que concerne aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como bibliográfica, uma vez que serão realizados levantamentos na literatura existente, visando fundamentar a importância da utilização do controle interno na administração pública. Conforme conceitua Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa bibliográfica engloba bibliografias que foram tornadas públicas, e que possuem relação ao tema estudado, tais como: publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos etc. Logo, entende-se que a pesquisa bibliográfica tem como um de seus objetivos conduzir o pesquisador ao contato direto com o que foi produzido sobre determinado assunto.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A proposta apresentada no presente estudo consiste em analisar o controle interno no tocante a sua capacidade de mitigar o provável uso indevido de recursos públicos. Desse modo, buscou-se evidenciar a aplicação do controle interno na administração pública como um mecanismo que favorece, apesar de não assegurar, a confiabilidade dos atos da gestão pública. À vista disso, este exposto demonstra as fundamentações que corroboram com a sua proposta, as quais serão seguidamente explanadas.

Ao se tratar de controle interno na esfera pública verifica-se que há uma distinção de conceitos entre controle interno e sistema de controle interno. Este conforme apresentado é uma estrutura coordenada por um órgão central e formada por várias unidades técnicas. Enquanto, aquele é uma atividade desenvolvida no órgão público em cada área que compõe a sua estrutura. Essa distinção confere maior organização e efetividade no papel do controle interno em sentido amplo quando visto na esfera pública.

Sendo o controle interno o agente de ação cuja sua atuação possui a finalidade de verificar os fatos, ou seja, o que ocorre no interior da organização, neste caso da entidade pública, e que refletem em seu patrimônio; visando prevenir e reduzir erros e desvios, além de promover maior confiabilidade dos dados contábeis a ela pertencentes, observando o cumprimento das normas legais. Ainda assim, é atribuição do controle interno monitorar, identificar e, caso aplicável, corrigir causas que dão margem a ocorrência de erros e fraudes.

Nesse contexto, percebe-se a necessidade da presença de mecanismos tais como o controle interno na administração pública, uma vez que esta baseia-se no processo pelo qual o Estado exerce o papel de gestor e assume a função administrativa em relação a toda estrutura pública, direta ou indireta, com a finalidade de atender os interesses da sociedade e zelar pelos bens da coletividade; por meio de planejamento, organização, execução e avaliação. Ao se considerar este conceito, o controle interno ratifica a intenção de se cumprir e preservar os princípios constitucionais que orientam a administração pública.

De forma a reforçar o exposto acima, cabe ressaltar que através de instrumentos legais, como a Constituição Federal de 1988 e o Decreto-Lei 200 de 1967, também é possível reconhecer a relevância da aplicação do controle interno na administração pública, pois tais instrumentos consolidam que o controle deve ser um pilar fundamental ao qual a administração pública se sujeita, e isso deverá refletir na adoção de suas medidas e práticas. Logo, o controle interno pode ser caracterizado como uma atribuição da administração pública.

Tal como a Lei de Responsabilidade Fiscal, do mesmo modo, se constitui como um importante instrumento legal no que concerne a acentuação da aplicabilidade do controle

interno na esfera pública, uma vez que fortalece essa relação; tendo em vista que se impõe à administração pública medidas voltadas a garantir o equilíbrio entre a receita e a despesa. Nesse sentido, nota-se que essa intensificação do controle interno ocorreu em decorrência da LRF ter promovido a evolução do controle governamental.

Ao evidenciar o controle como um pilar fundamental da gestão pública, cumpre-se demonstrar que quanto ao âmbito de sua atuação ele caracteriza-se em controle interno e externo. Essa diferenciação baseia-se em qual órgão efetua o controle; classificando-se em interno aquele sendo realizado no próprio órgão, sobre seus próprios atos e agentes, ao passo que externo é o controle exercido por um órgão que não possui relação a estrutura controlada. Além disso, existem três formas que o controle pode ser exercido, a saber: controle prévio ou preventivo, controle concomitante ou detectivo e controle subsequente ou corretivo.

Diante disso, vale mencionar os benefícios proporcionados pela ação do controle interno enquanto um instrumento que contribui para probidade da gestão pública, bem como para ela ser mais assertiva. Sendo prerrogativa do controle interno juntamente com o controle externo realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, considerando alguns critérios, tais como: legalidade, legitimidade e economicidade.

Ademais, a transparência dos atos públicos é outro aspecto avaliado pelo controle interno, pois ele verifica o cumprimento do dever de prestação de contas por parte da administração pública. Em síntese, o controle interno se faz relevante na gestão pública por ser um instrumento que colabora para haver conformidade nos atos administrativos e nas informações constantes nos relatórios e nas demonstrações contábeis ora divulgados como prestação de contas aos usuários internos e externos, como a própria sociedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou apresentar à sociedade o Controle Interno como uma ferramenta que atua de modo a favorecer a probidade da gestão pública, e poder promover maior confiabilidade nos atos administrativos. Demonstrar a contribuição do Controle Interno ao colaborar com um cenário onde as entidades públicas cumpram com as finalidades pelas quais foram instituídas na sociedade, além de indicar de que maneira o Controle Interno pode ser útil para mitigar possíveis fraudes na máquina pública. Diante das intenções estabelecidas, considera-se que a presente pesquisa respondeu aos objetos geral e específicos, que estavam em apresentar aspectos conceituais do objeto proposto.

À vista disso, quanta à problemática que se permeava em considerar os impasses encontrados na administração pública, onde se verifica no desempenho de sua atuação fatores que são danosos, como: corrupção, fraude e a má utilização de recursos públicos. Logo, torna-se essencial a presença de mecanismos na esfera pública que possuam a finalidade de coibir tais fatores, como o Controle Interno.

Perante o exposto, as respostas foram alcançadas através de exploração da literatura existente acerca da aplicabilidade do controle interno na administração pública, uma vez que a pesquisa se caracteriza como bibliográfica. Para tanto, verificou-se que o assunto possui vasta fundamentação legal, o que permite inferir a relevância do assunto, e medir o grau de regulação do controle que deve ser exercido na esfera pública.

Ademais, apurou-se que o sistema de controle interno no âmbito federal apresenta uma estruturação bem delineada, o que transmite o nível de organização e eficiência de entes como a Controladoria-Geral da União, enquanto órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; e o Tribunal de Contas da União, sendo o órgão auxiliar na competência de realizar o controle externo.

Desse modo, sugere-se como pesquisa futura o aprofundamento do presente estudo no sentido de analisar a presença dos entes que compõem o sistema de controle interno e o controle externo em contexto regional, tal como em estados e municípios do território nacional, no que tange ao nível de estruturação e eficiência.

Por fim, ressalta-se a contribuição deste trabalho para sociedade, uma vez que, difunde um instrumento que favorece a lisura dos atos praticados pela administração pública, sendo o Controle Interno aquele que se constitui como um dos componentes que colabora com o processo de fiscalização que, também, deve ser exercitado pelos cidadãos. Além disso, a área acadêmica se beneficiará, tendo em vista que o campo de pesquisa sobre a relação do controle interno na administração será ampliado com mais informações relativas a essa temática.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOTELHO, M. M. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

BRASIL. **Decreto-Lei 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#>. Acesso em 18 de maio de 2022.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 maio 2022.

_____. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016**. Disponível em: <https://in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197>. Acesso em: 26 out. 2022.

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: Acesso em: 26 nov. 2022.

_____. **DECRETO Nº 9.203, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2017**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm>. Acesso em: Acesso em: 20 dez. 2022.

_____. **DECRETO Nº 11.102, DE 23 DE JUNHO DE 2022**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11102.htm>. Acesso em: Acesso em: 22 nov. 2022.

_____. **LEI 14.436, DE 9 DE AGOSTO DE 2022**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14436.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2014.436%2C%20DE%209%20DE%20AGOSTO%20DE%202022&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20diretrizes%20para,2023%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>. Acesso em: 26 nov. 2022.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CD. CÂMARA DOS DEPUTADOS. LDO – **Lei de Diretrizes Orçamentárias**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/ldo>>. Acesso em: 02 nov. 2022.

CFA. Conselho Federal de Administração. MIRANDA, Rodrigo. **Corrupção e má gestão pública são graves problemas para o futuro do país**. 2022. Disponível em: <<https://cfa.org.br/corruptao-e-ma-gestao-publica-sao-graves-problemas-para-o-futuro-do-pais/>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

CGU. **Controladoria-Geral da União**: Sistema Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://slideplayer.com.br/slide/5307631/>>. Acesso em: 01 out. 2022.

_____. **Repositório de Conhecimento da CGU / A CGU / Estrutura Regimental / Áreas e Funções**. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65181>>. Acesso em: 08 nov. 2022.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 4. ed. São Paulo: Elsevier, 2006.

COLELLA, V. **Auditoria controle interno e estoques**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno – Estrutura Integrada**, maio de 2013. **Instituto dos Auditores Internos do Brasil**. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo, 3ª edição: Atlas, 2008.

ENAP. Escola Nacional de Administração Pública. **Controle Institucional e Social dos Gastos Públicos**. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3161/1/M%C3%B3dulo%201%20PDF.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2022.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GOIÁS. **CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS**, 1989. Disponível em: <<https://legisla.casacivil.go.gov.br/constituicao-estadual>>. Acesso em: 02 nov. 2022.

JOSÉ FILHO, A. **A importância do controle interno na administração pública**. Diversa. Ano I – nº 1, p. 85-99. Jan/jun., 2008.

JUSTEN FILHO, M. Curso de Direito Administrativo. 10. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2014.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUIZ, G. **A atuação dos órgãos de controle interno e externo sobre a área de gestão de pessoas: um estudo na Universidade Federal de Santa Catarina**. 2016, 201 p. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/183396/350019.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 23 out. 2022.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010a. 402 p.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Plano Plurianual (PPA)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-ppa>>. Acesso em: 20 dez. 2022.

OLIVEIRA, D. P. R. **Administração Pública: foco na otimização do modelo administrativo**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OSÓRIO, F. M. Teoria da improbidade administrativa. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2010.

PALUDO, A. V. **Administração Pública**: teoria e mais de 500 questões. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, C. J. **O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**: um estudo multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás. 2019, 127 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Goiás, Unidade Acadêmica Especial de Engenharia e Administração, Catalão, Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional (profissional), Catalão, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/10292/5/Disserta%20-%20Carlos%20Jos%20dos%20Santos%20-%202019.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2022.

SILVA, O. A. **Controle interno na administração pública**: orientações técnicas para implantação e operacionalização. Salvador: JAM Jurídica, 2014.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios gerais de controle interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>>. Acesso em: 12 out. 2022.

_____. **Competências e Atribuições**. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br/competencias>>. Acesso em: 18 nov. 2022.

_____. **Modelos de referência de gestão corporativa de riscos**. COSO. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>>. Acesso em: 12 nov. 2022.