

# DEFICIÊNCIAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAIS ATUAIS EM FUNÇÃO DA EVOLUÇÃO DA ECONOMIA

Marcelo David Davis  
José Roberto de Souza Blaschek

## RESUMO:

Os inúmeros casos atuais de fraude e a nova economia colocam em questionamento os mecanismos de controle interno da administração pública. Mediante revisão da literatura, são apresentados uma fundamentação teórica, as características dos sistemas de controle interno da administração pública brasileira e da Nova Economia, e o “estado da arte” em sistemas de controles internos. É desenvolvida então uma análise para se chegar a conclusões e sugestões de melhoria. Conclui-se que os sistemas de controles internos da administração pública brasileira continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correição. Não estão agregando valor às organizações, que necessitam enfrentar um ambiente de riscos e incertezas. Logo, faz-se necessária a incorporação do gerenciamento de riscos e a utilização mais intensa da TIC como suporte.

**Palavras-chave:** Sistema de Controle Interno. Nova Economia. Gerenciamento de riscos. Setor Público. Tecnologia da Informação e Comunicação.

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 MOTIVAÇÃO

A Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 – reforma constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”<sup>1</sup>, introduziu a gestão gerencial no serviço público, orientada predominantemente pelos valores da economicidade, eficiência, eficácia e qualidade na prestação de serviços públicos, pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial, com utilização de técnicas gerenciais modernas no processo de redesenho da estrutura do Estado.

Esta reforma administrava também alterou a forma de controle dos recursos públicos de a priori para a posteriori, deslocando a ênfase dos controles dos procedimentos (meios) para os resultados (fins), que se caracterizava por formas flexíveis de gestão e pela autonomia do administrador na execução de suas tarefas relacionadas aos aspectos materiais, financeiros e humanos (COELHO, 2000).

Passados quase dez anos do início da reforma gerencialista, a economia evoluiu e o ambiente das organizações passou e continua passando por transformações profundas, em uma rapidez jamais vista na história, a chamada nova economia. Ademais, os inúmeros casos de incompetência, impropriedades, nepotismo, fraudes e malversação de dinheiro público, noticiados pela imprensa, continuam abalando a confiança e a credibilidade da população com relação às instituições públicas brasileiras, que já eram baixas. Tais fatos demonstram que os sistemas de controle interno possuem deficiências que os impedem de garantir de forma razoável a economicidade, eficiência, eficácia e qualidade na prestação de serviços pelos órgãos públicos. Supõe-se que os atuais sistemas de controle não acompanharam ou não estão

---

<sup>1</sup> A reforma do Estado, que se tornou tema central nos anos 90 em todo o mundo, foi uma resposta à crescente escassez de recursos financeiros, às modernas regras de economia de mercado e principalmente à crise do Estado burocrático, que começou a se delinear em quase todo o mundo nos anos 70 e somente assumiu plena definição nos anos 80. A economia de mercado caracterizou-se pelo modelo de globalização em curso, que reduziu a autonomia dos Estados de formular e implementar políticas (PEREIRA, 1998).

conseguindo acompanhar as constantes e rápidas transformações características da nova economia.

Faz-se mister, portanto, revisar as atuais estruturas e processos de controle interno no setor público, no sentido de aperfeiçoá-lo.

Diante destes fatos, o problema que se coloca é: que deficiências os atuais sistemas de controle interno da administração pública brasileira estariam apresentando em função das características da nova economia?

## **1.2 PROPÓSITO**

Contribuir para o aperfeiçoamento dos sistemas de controle interno no setor público, investigando as suas deficiências, identificando as causas e propondo soluções inovadoras e consistentes com a realidade apresentada.

## **1.3 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO**

Este capítulo apresenta, dentre outros aspectos, o tema de pesquisa, evidenciando sua importância, o problema a ser estudado e o propósito.

O segundo capítulo é dedicado à elaboração da fundamentação teórica, abordando os pontos centrais, como conceitos fundamentais, objetivos, classificações, justificativas de um sistema de controle interno, de risco e gerenciamento de riscos.

Os capítulos seguintes contextualizam o tema da seguinte forma: o terceiro capítulo caracteriza o ambiente interno das organizações públicas brasileiras, mais especificamente, como estão funcionando seus sistemas de controle interno; o capítulo quatro descreve as influências que vem sofrendo da Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC)<sup>2</sup>, da desvalorização da conduta ética e do cenário de incertezas, características do ambiente externo das organizações; e o quinto capítulo fornece o estado da arte e as tendências internacionais em sistemas de controle interno no setor público.

No último capítulo, estão colocadas as conclusões e contribuições sugeridas pelo estudo.

# **2. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

## **2.1 CONCEITOS**

As Diretrizes da Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores - INTOSAI para Padrões de Controles Internos para o Setor Público (2004) definem controle interno como:

um processo fundamental efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz<sup>3</sup>; estar em conformidade com as leis e

---

<sup>2</sup> A TIC representa todas as tecnologias necessárias para coletar, tratar, interpretar e distribuir as informações em tempo hábil e de maneira adequada. Desse modo, todos os sistemas de computador, quaisquer softwares e hardwares capazes de fazer o tratamento de informações, podem ser considerados um componente da tecnologia de informação (BERALDI et al, 2000).

<sup>3</sup> Ordenadamente significa de um modo bem-organizado, metódico; Ética está relacionada aos princípios morais, ou seja, cidadãos devem receber tratamento imparcial baseado na justiça e na legalidade; Economicidade significa não esbanjar ou ser extravagante, mas adquirir a quantia certa de recursos, na qualidade certa, entregue no momento certo e ao mais baixo custo; Eficiência representa a melhor relação entre os produtos, em termos de bens, serviços e outros resultados e os recursos usados para produzi-los e alcançar os objetivos; e Eficácia

os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de *accountability*<sup>4</sup>.

A garantia é razoável porque os controles dependem de uma vantajosa relação de custo e benefício (todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado) e da inexistência de conluio entre empregados, e devido aos eventos externos estarem além do controle de qualquer organização (INTOSAI, 2004). Tais fatos constituem ameaças aos objetivos dos controles.

## 2.2 OBJETIVOS

Segundo Piscitelli (1998), os Controles Internos têm como objetivos:

- a) os aspectos eminentemente contábeis, formais e legais, revisando e/ou verificando as operações;
- b) o aspecto da eficiência, que concerne aos meios empregados, verificando os recursos utilizados para a consecução dos objetivos da organização;
- c) o aspecto da eficácia, verificando o produto, os programas e os fins perseguidos; e
- d) o julgamento da própria administração, disponibilizando e tornando transparente uma prestação de contas de qualidade e os resultados.

Na análise de Sanchez (2003), o primeiro objetivo diz respeito ao controle formal no sentido de verificar se os gastos foram feitos em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis à entidade e à sua área de atuação. O segundo envolve o controle substantivo de contas, contra o desperdício, a fraude e o abuso de poder. O terceiro refere-se ao controle de gestão, ou seja, a avaliação do desempenho da organização. Enquanto o quarto objetivo visa dar subsídios ao referido controle vertical.

## 2.3 CONCEITO DE SISTEMA DE CONTROLE

Vieira (2005, p.2), ao citar que Sistema é o “conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vista à consecução de objetivos bem determinados”, e que Controle Interno é o “conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”, define Sistema de Controle Interno como o “conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.

O Sistema de Controle Interno é constituído de vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e harmônica e não deve ser confundido com o sistema contábil e financeiro que representa apenas um dos instrumentos do Controle Interno; também não é sinônimo de auditoria interna<sup>5</sup>, pois esta pertence ao Sistema e equivale à atividade

---

representa a extensão da realização dos objetivos ou a relação entre os resultados desejados e os resultados reais de determinada atividade. INTOSAI (2004).

<sup>4</sup> *Accountability* significa demonstração de resultados, prestação de contas a todos os grupos de interesse da organização. Este conceito amplia a tradicional demonstração contábil que as empresas, principalmente, legalmente estão obrigadas ou ao controle orçamentário e processual que as organizações públicas estão inseridas. (NOBRE, 2001; SCHWART, 2001).

<sup>5</sup> O Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução n.º 986/03, conceitua a Auditoria Interna como “os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”.

desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos, os quais servem de base para toda a atividade de controle na Administração Pública.

O Sistema de Controle Interno precisa funcionar integrado e possuir uma unidade para coordenar todos os controles internos que o formam. Silva (2004) ensina que, na estrutura integrada, as delegações funcionam nos órgãos e são subordinadas técnica e administrativamente à unidade coordenadora central. Dessa forma, a unidade de comando administrativo assegura o comando técnico; possibilita maior especialização devido à unidade de quadro de pessoal técnico; uniformiza de procedimentos; viabiliza maior velocidade na obtenção de informações; e garante adequada autonomia técnica, indispensável ao exercício da função de controle.

## **2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

Segundo Cruz Silva (1999), quanto à forma do controle no momento do seu exercício, a fiscalização dos atos praticados pelo administrador pode ser a *priori*, concomitante ou a *posteriori*.

No controle a priori, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades. Neste tipo de controle, o ato tem sua eficácia suspensa até ser submetido à análise e aprovação formal do órgão de controle.

No controle concomitante, a verificação do ato é conjunto à ação do administrador. Tem a finalidade de detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo. Uma das vantagens na sua utilização é o ato tido como irregular poder ser abortado durante a sua consecução, impedindo maiores prejuízos ao erário.

O controle a posteriori aprecia o ato após a sua consumação, não permite qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado, embora funcione como um mecanismo motivador, uma vez que uma variação desfavorável, informada por meio de relatórios gerenciais, leva o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização, no futuro. A reparação do dano e a restauração do *status quo ante* torna-se difícil.

## **2.5 CONCEITOS DE RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCO**

O Padrão de Gestão de Risco Australiano-neozelandês AS/NZS 4360 (Standards Australia, 1999, p. 3) define risco como “a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos e é medido em termos de conseqüências e probabilidades”. Já a IFAC (2001) define risco como uma medida de incerteza e engloba fatores que podem facilitar ou impedir a realização dos objetivos organizacionais.

Segundo McNamee (2000), auditores e gerentes estão utilizando o conceito de risco como os prováveis e relevantes efeitos de um ambiente de incertezas sobre os objetivos organizacionais, que os ajuda a lidar com as conseqüências que surgem da incapacidade humana em prever o futuro com certeza.

O Padrão AS/NZS 4360 (1999) para Gerenciamento de Riscos e o Guia para Gerenciar Riscos nos Setores Públicos Australiano e Neo-zelandês HB143 (1999), são duas importantes publicações que oferecem orientações detalhadas sobre as práticas de Gerenciamento de Riscos. Constituem um guia passo a passo para organizações que querem desenvolver estruturas de gerenciamento de risco (ver anexo com os estágios de um processo de gerenciamento de riscos).

Conforme essas publicações, o risco pode surgir de fontes internas ou externas e inclui a exposição a fatos como ganhos ou perdas econômicas ou financeiras, danos materiais,

insucessos de um projeto em alcançar seus objetivos, descontentamento de cliente, má reputação, ameaças à segurança das instalações ou falta de segurança, malversação de recursos, inoperância de equipamentos e fraudes.

Há riscos que influenciam de forma significativa outros riscos (como a inadequada capacitação ou baixa moral de pessoal, que influencia no risco de se perder clientes importantes). Estas ligações entre riscos são importantes, pois um risco pode não parecer relevante de forma isolada, mas pode ser relevante quando sua relação de causa e efeito é considerada.

Riscos surgem das incertezas e podem se apresentar como problemas ou desafios que necessitam ser encarados, por exemplo, os obstáculos que nos impedem de cumprir as tarefas diárias, desenvolver e implementar projetos ou atingir os objetivos e as metas da organização ou, então, como oportunidades a serem aproveitadas.

Gerenciamento de risco é um processo lógico e sistemático para as organizações identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, visando a uma melhor tomada de decisões e a avaliação de desempenhos. Tem uma visão para o futuro, isto é, não apenas evita ou minimiza perdas, mas lida positivamente com oportunidades. É uma ferramenta poderosa para os gerentes do setor público.

Não existe um ambiente completamente seguro, mas muitos riscos podem ser evitados, reduzidos ou eliminados por um bom gerenciamento de riscos, que se baseia em uma bem-planejada, lógica, abrangente e documentada estratégia. Esta estratégia fornece orientação geral de planos, procedimentos e políticas, que podem ser utilizadas como parte do trabalho cotidiano da organização para gerenciar risco. A complexidade e extensão da estratégia devem ser comensuráveis com:

- a) o nível de riscos (i.e. a probabilidade e a consequência de cada risco) ao qual a organização está exposta;
- b) a frequência e magnitude de riscos.

Para a IFAC (2001), o Gerenciamento de risco é definido como um processo para:

- a) O entendimento dos objetivos organizacionais;
- b) A identificação dos riscos (por exemplo, perda de pessoal ou recursos fundamentais) associados ao alcance desses objetivos, em uma base contínua, de forma a poder reagir (ou iniciar) mudanças de uma maneira apropriada e oportuna;
- c) Estimar os riscos, em termos da probabilidade de algo acontecer e o seu potencial impacto, caso esse algo aconteça;
- d) Estabelecer políticas apropriadas e procedimentos para gerenciá-los, na proporção dos riscos ou oportunidades envolvidas; e
- e) Monitorar e avaliar os riscos e os programas ou procedimentos utilizados para tratar os riscos. Revisar riscos passados e buscar se antecipar a riscos futuros e monitorar mudanças nos ambientes interno e externo para obter informação que possa sinalizar uma necessidade de se re-avaliar os objetivos da entidade ou do controle.

Já o Padrão AS/NZS 4360 (1999) define gerenciamento de risco como “a aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão, à tarefa de identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar o risco”. (Standards Australia, 1999, p. 4).

Classifica também os riscos, de acordo com as metas, objetivos ou resultados da organização, em:

- a) Estratégicos (para a direção da organização e a realização de seus planos)
- b) Comerciais (para as relações comerciais, como falhas em contratos)

- c) Operacionais (para a atividade-fim da organização, como recursos humanos inadequados, dano físico em ativos ou ameaças à segurança física)
- d) Técnicos (para se administrar ativos, por exemplo, falhas em equipamentos)
- e) Financeiro e de sistemas (para controles financeiros e sistemas, por exemplo, fraudes)
- f) De conformidade (para cumprir com as obrigações legais).

Um estudo realizado em conjunto pela KPMG e pelo Governo Federal Canadense, no ano de 1999, identificou as melhores práticas em Gerenciamento de Riscos desenvolvidas nos setores público e privado e como elas poderiam ser implantadas naquele Governo. Foram feitas consultas em 228 publicações sobre o tema e entrevistas com 18 organizações, sendo 6 do setor público, de países desenvolvidos, como os do Oeste Europeu, a Austrália, a Nova Zelândia e E.U.A.

Essas organizações relataram que foram obtidos muitos benefícios, em relação aos objetivos organizacionais e processos de gestão, com a implementação do Gerenciamento de Riscos. O principal benefício foi o grande auxílio na realização dos objetivos organizacionais. Outros benefícios foram:

- a) O melhor foco nas prioridades do negócio, ou seja, não precisaram ser redirecionados recursos para a resolução de problemas. Além disso, ações tomadas para prevenir e reduzir perdas, ao invés de explicar depois o fato, configuraram uma efetiva estratégia de risco;
- b) A mudança cultural de aceitar a discussão dos riscos e a informação sobre potenciais danos, tolerar erros (mas não erros ocultos) e aprender com eles;
- c) A melhor gestão operacional e financeira, ao garantir que os riscos sejam adequadamente considerados no processo de tomada de decisão, resultando em uma prestação de serviços mais eficiente e efetiva. Por outro lado, ao antecipar-se aos problemas, gerentes têm maiores oportunidades para reagir e tomar ações;
- d) O fortalecimento do processo de planejamento e o auxílio na identificação de oportunidades; e
- e) No curto prazo, o aumento da *accountability* da gestão, e no longo prazo, o aumento das capacidades gerenciais, de forma geral.

Segundo a *International Federation of Accountants* - IFAC (2001), todos os membros de uma entidade devem identificar e monitorar os principais riscos e oportunidades e assegurar sistemas apropriados ao seu gerenciamento de riscos como, por exemplo, o de má reputação. Os dirigentes das entidades de setor público precisam assegurar que sistemas efetivos de gerenciamento de riscos fazem parte de sua estrutura de controle.

### **3. CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

#### **3.1 CONTROLE A PARTIR DE ORÇAMENTOS**

O acompanhamento da performance dos principais projetos é feito mediante a execução dos orçamentos sob o aspecto financeiro, sem preocupação com o alcance das metas físicas (PESSOA, 1998).

Leitch (2003) afirma que mecanismos de controle de gestão, que trabalham a partir dos orçamentos, são como uma coleção de termostatos. A gestão fixa objetivos, o sistema de controle mede resultados reais e retorna a diferença entre resultados reais e objetivos como um estímulo de ação para reduzir as diferenças.

Não trabalham bem na prática simplesmente porque imprevistos afetam os resultados de uma organização antes da ação ser tomada, quando já é muito tarde, enquanto

oportunidades são freqüentemente ignoradas completamente porque elas não dão origem a variações.

Tais controles não possuem uma postura pró-ativa de se adiantar aos fatos, não deixar que os mesmos interfiram negativamente no alcance dos objetivos organizacionais, bem como deixar que as oportunidades, que por ventura surjam, interfiram neles de forma positiva.

### **3.2 CONTROLES A POSTERIORI COM CULTURA DE CORREIÇÃO E NÃO DE ACOMPANHAMENTO**

Os controles internos têm focado predominantemente os aspectos legais e formais (SILVA, 2004), deixando de lado a análise de aspectos como eficiência e eficácia nos dispêndios públicos (PISCITELLI apud RIBEIRO, 1997). Há a predominância de ações de controle a posteriori (ex-post), com objetivos eminentemente repressivos e punitivos, sem uma cultura de acompanhamento (ex-ante) (PESSOA, 1998).

Controles a posteriori, baseados na punição, são ineficazes. (ABRAMO, 2004). Ao subordinar a função de controle ao trabalho de correção, a contribuição do órgão de controle interno para o aprimoramento da administração pública pode estar sendo debilitada em decorrência da subordinação da atividade consultiva, essencial para o aprimoramento das práticas gerenciais, às atividades puramente coercitivas – não tão abrangentes e menos tempestivas em razão da busca da segurança jurídica (ROCHA, 2002).

McNamee e Selim (1999) apontam como uma das limitações desses sistemas de controles internos a falta de sincronia, ou seja, a predisposição para o presente e passado, em um tempo em que a maioria das organizações está orientada para o futuro e preocupada em enfrentar as constantes mudanças e com sucesso, leva a uma falta de sincronia e à obsolescência, pois foram projetados em algum tempo no passado, para controlar atividades que podem não ser mais relevantes.

O controle interno não pode ocorrer depois do fato; por exemplo, uma despesa já realizada ou uma ineficiência já ocorrida dificilmente poderão ser desfeitas. O controle, para ser eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação. Isto significa que os objetivos, planos, políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados e integralmente compreendidos com antecedência para que o administrador responsável por certas ações possa exercer o controle prévio (*ex-ante*). Dispondo de tais informações, o executivo ou supervisor poderá exercer controle no momento de ação (ponto de decisão) (WELSCH, 1983).

Há necessidade da aproximação do controle o máximo possível da ação controlada no tempo e no espaço (PESSOA, 1998). Logo, os órgãos de controle devem identificar as situações propiciadoras de ineficiência, ajudar a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las e, com isso, aumentar a eficiência. (ABRAMO, 2004)

Ineficiências como, por exemplo, as fraudes, ocorrem porque há presença objetiva de circunstâncias propiciadoras, ou seja, os agentes públicos abusam do poder em seu próprio benefício, não por fragilidade moral, mas porque tem a oportunidade de praticá-lo. (ABRAMO, 2004)

Além disso, segundo a IFAC (2001), controles não podem ser vistos como estáticos. Como o ambiente, a própria entidade, seus objetivos e atividades mudam, os sistemas de controle também devem mudar.

## **4. A NOVA ECONOMIA**

O cenário econômico mundial vem se caracterizando pela forte dependência da TIC; pelo maior afastamento do Estado com relação à virtude do comportamento ético; e pela maior presença de riscos e incertezas no ambiente das organizações.

### **4.1 AS OPORTUNIDADES E AS AMEAÇAS PROPORCIONADAS PELA TIC**

Cocurullo (2003) afirma que na nova economia a velocidade da informação é determinante, pois é gerada em tempo real. O aumento considerável da quantidade de computadores pessoais e da capacidade de processamento computacional possibilitou a interconexão destes computadores através de redes. A configuração dos mercados após o surgimento das comunicações em tempo real, via Internet, significou um grande avanço em relação à última década. Com a quebra dos limites geográficos e de tempo, os negócios vêm sofrendo reduções significativas de custos e obtendo acesso a mercados muito mais amplos. (OECD, 2000)

Novos meios de comunicação, influenciados pelas modernas tecnologias, estão todos convergindo para a Internet e interligando pessoas de todo o mundo. Conseqüentemente, há uma disseminação mais ampla e mais rápida de novos conhecimentos, informações e uma maior facilidade para se efetuar transações, levando a uma melhor tomada de decisões. (ALBERTIN, 2001).

A utilização de sistemas informatizados na administração pública é grande. Seja por exigência da legislação, seja por investimentos em infra-estrutura, tecnologia e políticas voltadas para a maior transparência de seus atos e a otimização de seus processos, está em desenvolvimento a implantação de um novo estilo de gestão, o *e-government* ou governo eletrônico<sup>6</sup>. O Brasil é um dos países que detém alta capacitação de *e-government* e seu governo vem se consolidando como exemplo indutor do uso da TIC na melhoria da administração (CHAHIN e al., 2004; FERRER e al., 2004)

Fountain (2001) faz uma análise de que o fluxo da informação, da coordenação e do trabalho das burocracias foram afetados pela TIC. Fatores como distância, o tempo e a memória tiveram seus conceitos alterados no que diz respeito à questão da informação

A TIC reduziu a distância, ao possibilitar conexões naturais de dependência e cooperação entre as pessoas e a digitalização e a transmissão da informação por meio de redes de microcomputadores. Além disso, permitiu a automatização das tarefas de controle, que tornaram as relações mais impessoais e diminuíram o aparato burocrático.

O tempo exigido para resolver as questões administrativas também diminuiu, porque o fluxo de informações, sendo constante e seguindo também uma direção horizontal, padronizou o processo decisório e limitou a discricionariedade burocrática.

Quanto à memória, o registro das transações em bancos de dados compartilhados permitiu que as atividades fossem continuamente consultadas, atualizadas e controladas e o controle sobre a burocracia efetuado de forma preventiva, por meio de indicadores. Ademais, o compartilhamento padroniza as referências utilizadas para a tomada de decisões, reduz a discricionariedade e as consultas ao escalão superior.

Sanchez (2003) no seu estudo de caso sobre as transformações produzidas pela TIC no sistema de controle interno paulista, entre 1995 e 2002, mostra como ela ajudou a minimizar a assimetria de informação entre burocracia e governo e entre Estado e sociedade, que muito contribuía para a fragilidade do referido sistema de controle.

A TIC permite que os controles sejam cada vez mais eficientes a um custo menor; ajuda a reduzir a assimetria informacional entre os atores econômicos (SANCHEZ, 2003); e ainda permite a coleta de informações com o fim de gerenciar riscos e incertezas.

Sanchez (2003) alerta, porém que, embora o governo tenha criado eficazes ferramentas informacionais para, entre outros objetivos, controlar a burocracia, mesmo considerando que parte da discricionariedade da alta burocracia fora diminuída, não se conseguiu resolver completamente a questão da transparência.

---

<sup>6</sup> É a informatização dos diversos setores governamentais, a fim de facilitar suas funções, ou ainda, a utilização da TIC em prol da sociedade e da melhoria contínua das ações do Estado, com enfoque na eficiência. Uma outra definição o considera um novo modelo de gestão pública, baseado na TIC como fator estratégico para a melhoria dos processos administrativos e a prestação de serviços ao cidadão (FERRER et al., 2004; CHAHIN et al., 2004).



Os setores mais poderosos da hierarquia burocrática (a cúpula política, legisladores e a alta burocracia), por controlarem o acesso aos sistemas de informações do portal, acabaram mais poderosos e com mais liberdade de ação do que antes. Os grandes projetos, que normalmente envolvem uma maior movimentação de recursos públicos, ficam sob a responsabilidade dos maiores níveis administrativos e, conseqüentemente, à mercê do comportamento ético de seus componentes.

#### **4.2 A AMEAÇA DA DESVALORIZAÇÃO DA CONDUTA ÉTICA NO SETOR PÚBLICO**

Segundo Cocurullo (2003), atualmente, a âncora no processo de governança das entidades está relacionada à conduta ética nas organizações.

Os inúmeros casos de fraude e fraude descobertos, desde a década de 90, na administração pública (INTOSAI, 2004), dão suporte empírico às argumentações de que a última reforma administrativa, a gerencialista, acabou afastando ainda mais a burocracia estatal do comportamento ético não utilitarista e de comprometimento com objetivos coletivos, necessários à sua eficiência (WEBER, 1997) no exercício da função que motivou a sua criação<sup>7</sup>: defender a coisa pública e proteger o Estado da fraude, do empreguismo e do nepotismo característicos do patrimonialismo (GUERREIRO RAMOS, 1984).

Borges (2000, p.1) defende que a reforma administrativa gerencialista que estamos vivendo, acabou, de forma contraditória, agravando a “crise de caráter” do Estado, que já vinha sofrendo a influência da mentalidade individualista e egocêntrica de mercado, característica do sistema capitalista<sup>8</sup>.

Essa reforma se baseou nas teorias econômicas das organizações, que pressupõem ser inevitável, como acontece com um agente no mercado capitalista, o comportamento auto-interessado do agente público e negligencia a questão da ética burocrática de Weber. Com isso, incentivou a desconfiança e o comportamento maximizador de utilidades nos agentes públicos, que deveria evitar (BORGES, 2000).

A desvalorização da conduta ética, em algum grau, aumenta os riscos, especificamente o de fraudes e escândalos financeiros, refletindo um contexto de maiores riscos e incertezas.

#### **4.3 A AMEAÇA DE UM CONTEXTO DE MAIORES RISCOS E INCERTEZAS**

O cenário turbulento atual de riscos e incertezas limita a racionalidade dos dirigentes. Segundo Motta (2003, p. 95):

atualmente, dirigentes enfrentam um mundo mais complexo, ambíguo e de mudanças extremamente velozes, que desatualizam rapidamente conhecimentos, tecnologias e análises antecipatórias. As dimensões racionais da gerência tornam-se tanto mais necessárias para enfrentar riscos e incertezas quanto mais vulneráveis às mudanças imprevistas e incontroláveis.

Em um ambiente de ambigüidade, complexidade e incerteza, as transações se tornam mais difíceis de serem gerenciadas. Gestores não têm como prever e relacionar todas as contingências possíveis relativas às transações e, conseqüentemente, não conseguem fixar previamente os ajustes correspondentes. A necessidade de acompanhar e responder a

---

<sup>7</sup> No Brasil, a implantação da Administração Pública Burocrática deu-se pela criação do DASP, representando a 1ª reforma administrativa do país e a sedimentação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica. Lima Júnior (1998). “Marca a transição para a dominação racional-legal de que nos fala Weber (...) Por meio dela instala-se uma administração profissional e é criado um conjunto de instituições que constituem a administração pública” (PEREIRA, 1998, p.22).

<sup>8</sup> Para Rosanvallon (apud BORGES, 2000) “o Estado-providência não é mais capaz de oferecer um paradigma viável de solidariedade em face dos efeitos desagregadores do mercado”.

mudanças coloca uma forte pressão sobre as relações principal-agente<sup>9</sup>. Tal situação impacta as estruturas de governança. (FARINA, 1999)

Os dirigentes e gestores das organizações públicas brasileiras são constantemente surpreendidos por cortes em seus orçamentos e por fraudes financeiras e esquemas de fraude, que acabam prejudicando o desenvolvimento de seus projetos e o cumprimento das metas correspondentes.

## 5. O ESTADO DA ARTE

Estes agentes devem dispor de instrumentos que facilitem o entendimento da realidade e antecipem possíveis acontecimentos futuros. Saviotti (2000) destaca que o entendimento da realidade passa pela análise de aspectos como a incerteza, as mudanças qualitativas, a irreversibilidade do fato econômico e o “*path dependence*”<sup>10</sup>. Dessa forma, agressivas estratégias<sup>11</sup> devem ser estabelecidas no sentido de se posicionar preventivamente ante as turbulências ambientais.

Para Motta (2001, p.15-16):

hoje, gerenciar uma empresa ou serviço público, é gerenciar a mudança: enfrentar alterações rápidas e complexas; confrontar-se com ambigüidades; compreender a necessidade de novos produtos e serviços; garantir um sentido de direção em meio ao caos e à vulnerabilidade; e manter a calma diante da perda de significado daquilo que se ajudou a construir. Assim, em um presente intranquilo e em um futuro incerto, poucos dirigentes e gestores se sentirão confortáveis com o status quo. A maioria perseguirá a inovação como alternativa de sobrevivência.

Diamond (2002, p. 6) observa que, internacionalmente, os órgãos de controle interno têm pautado a sua atuação nos seguintes objetivos:

- a) atividade de controle e de consultoria desenvolvida, de forma objetiva e independente, pelas próprias organizações, orientada para a adição de valor por meio do aprimoramento do processo administrativo;
- b) auxílio prestado a uma organização para que melhor atenda aos seus objetivos, envolvendo uma abordagem sistemática e disciplinada voltada para a avaliação e o aprimoramento da efetividade dos sistemas de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa.

---

<sup>9</sup> A burocracia estatal se insere em uma relação principal-agente: o eleitor como principal e o político como seu agente (agente I). Por sua vez, o agente do político é o burocrata-chefe (agente II) responsável pelo serviço estatal desejado, realizado pelos burocratas que lhe são subordinados (BLANKART, 2001). Os principais são incapazes de administrarem diretamente todos os órgãos do aparelho de estado, seja pelo distanciamento, pela indisponibilidade de tempo ou pela necessidade de conhecimento especializado em determinados setores.

Pressupõe-se, baseando-se na Teoria de agência (JENSEN e MECKLING, 1976), que os agentes públicos, como os privados, não são agentes perfeitos, imunes aos seus próprios interesses privados e aos *lobbies* de agentes privados. São oportunistas e escolhem estrategicamente de acordo com seus interesses e não o interesse público coletivo (GEDAJLOVIC; SHAPIRO, 1998).

<sup>10</sup> *Path-dependence* (dependência de caminhos) existe quando o presente resultado de um processo depende de seu passado histórico, ou seja, de uma seqüência inteira de decisões tomadas por agentes e suas respectivas conseqüências, e não apenas das condições contemporâneas. (Para uma excelente abordagem geral sobre *path-dependence*, ver PIERSON (2000)).

<sup>11</sup> “A globalização da economia e a dinâmica tecnológica exigem a modernização do aparelho do Estado, a descentralização de funções e o fortalecimento da capacidade de seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social”.(RIBEIRO, 1997, p. 4).

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira<sup>12</sup>, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos. (COSO, 2005)

Posteriormente a Comissão transformou-se no Comitê das Organizações Patrocinadoras de Treadway ou *The Comitee of Sponsoring Organizations (COSO)*. Em 1992, nos E.U.A., foi publicado por este Comitê o "*framework* do COSO", que se tornou referência mundial (COSO, 2005).

Este *framework* mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção de que estes tinham que fornecer proteção contra riscos e que esses riscos mudariam com o passar do tempo, assim organizações tinham que monitorar os seus riscos e adequar os seus controles internos a uma nova realidade.

As administrações públicas de países do chamado primeiro mundo, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública (BORGES, 2000), seguiram essa tendência, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de *frameworks* de controles internos.

Modelos de controles internos, juntamente com o COSO nos E.U.A, que utilizam o gerenciamento de riscos, como *Cadbury* no Reino Unido, *Coco* no Canadá, o *Standard AZ/NZS 4360-1999* na Austrália/Nova Zelândia e o *King Report* na África do Sul têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e governança nesses países. (MCNAMEE e SELIM, 1999)

A INTOSAI<sup>13</sup> vem, nos anos recentes, defendendo padrões de estruturas e processos de controle interno, calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa. Uma evidência disso é a atualização, em 2004, de suas Diretrizes para Padrões de Controles internos, adotando o *framework* do COSO. (INTOSAI, 2004)

Diamond (2002) destaca que essa entidade estabeleceu um paradigma mais pró-ativo para os controles internos e o papel das auditorias internas governamentais. A auditoria interna, nesse paradigma, passou a exercer um papel mais voltado para a avaliação mais abrangente dos controles internos, com mais ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas.

## 6. CONCLUSÃO

Os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço. Os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correção.

Logo, não estão preparados para enfrentar o contexto atual de maiores riscos e incertezas e influências de eventos externos, pois não possuem uma postura pró-ativa de se adiantar aos fatos, de não deixar que nada interfira no alcance dos objetivos organizacionais e de aproveitar oportunidades que por ventura surjam.

---

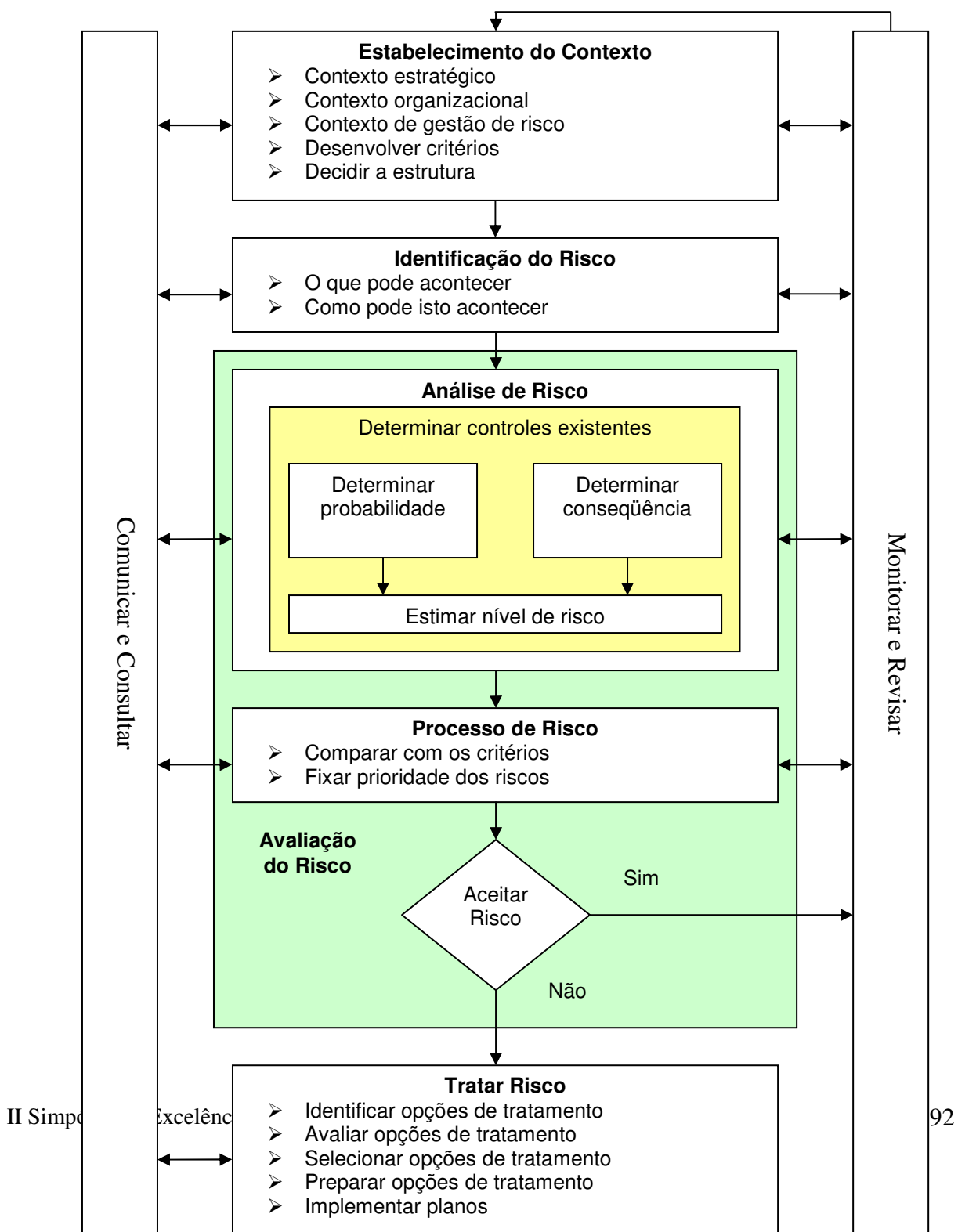
<sup>12</sup> Entre eles, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados ou *American Institute of Certified Public Accounts (AICPA)* e o Instituto dos Auditores Internos ou *The Insititute of Internal Auditors (IIA)*.

<sup>13</sup> Instituição Internacional que congrega entidades públicas fiscalizadoras superiores de todo o mundo. O Tribunal de Contas da União (TCU) é o representante brasileiro.

Isto realça a importância e a necessidade de se seguir a tendência internacional da implementação de uma apropriada estrutura de gerenciamento de riscos, caso contrário, é menos provável que a organização alcance seus objetivos de uma forma eficiente e efetiva.

Um eficiente e eficaz controle baseado no gerenciamento de riscos depende da relevância e oportunidade dos dados a serem captados no ambiente, sob pena do seu custo ser superior à perda decorrente da consumação do risco controlado. Embora os benefícios proporcionados pela TIC dependam do comportamento ético da alta administração, há necessidade de seu suporte para se captar informações no ambiente e disponibilizá-las quase em tempo real. Porém, o momento atual da administração pública brasileira é propício à implementação da TIC como suporte às técnicas de gestão de riscos e aos sistemas de controle interno.

**ANEXO: ESTÁGIOS DE UM GERENCIAMENTO DE RISCO**



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAMO, Claudio W. **Prevenção x punição para o controle do setor público**. Revista do Tribunal de Contas da União ANO 35. NÚMERO 101. JULHO/SETEMBRO, 2004.
- ALBERTIN, A.L. **Valor estratégico dos projetos de tecnologia da informação**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v.41, n.3, p.42-50, jul./set., 2001.
- BERALDI, L.C.; ESCRIVÃO FILHO, E.; RODRIGUES, D.M. **Avaliação da adequação do uso de tecnologia de informação na pequena empresa**. Anais do VI SIMPEP-Simpósio de Engenharia de Produção. Bauru (SP): Departamento de Engenharia de Produção/UNESP. Novembro/2000.
- BLANKART, C. B. *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*. München: Vahlen, 2001.
- BORGES, André. *Bureaucratic ethics, the market, and administrative ideology: contradictions in the conservative response to the State's "crisis of character"*. Dados. [online]. 2000, vol.43, no.1 [cited 15 August 2005], p.00-00. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 9. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, 1997. 163 p.
- CHAHIN, Ali et al. **E-gov.br; a próxima revolução brasileira**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- COCURULLO, Antônio. **Gestão de Riscos Corporativos**. 2ª Ed. São Paulo: Scortecci, 2003.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 980/2003**. Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Entra em vigor a partir do dia 1º de janeiro de 2004, revogando a Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995.
- COSO - **The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission** <http://www.coso.org/key.htm> <acesso em 2005>
- CRUZ SILVA, Francisco Carlos Da. **Controle e Reforma Administrativa no Brasil**. Salvador, 1999. 90 p. [Dissertação – Mestrado em Administração – Núcleo de Pós – Graduação em Administração. Universidade Federal da Bahia.].
- DIAMOND, Jack. *The role of Internal Audit in Government Financial Management: An international perspective*. IMF Working Paper, Washington, WP/02/94, 35p, 2002. Disponível em: [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf) Acesso em 24 de julho de 2005.
- FARINA, E. M. **Competitividade e coordenação de sistemas agroindustriais: um ensaio conceitual**. Gestão & Produção, v. 6, n. 3, p. 147-161. 1999.
- FERRER, Florencia et al.. **E-Government: o governo eletrônico no Brasil**. São Paulo: ed. Saraiva, 2004.
- FOUNTAIN, J. E. *Building the virtual state*. Washington: Brookings, 2001.
- GEDAJOVIC, E. R.; SHAPIRO, D. M. *Management and ownership effects: evidence from five countries*. *Strategic Management Journal*, v. 19, p. 533-553, 1998.
- GUERREIRO RAMOS, Alberto. **Administração e contexto brasileiro**. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 1983.
- IFAC. *International Federation of Accountants. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. *International Public Sector Study*13. Aug. 2001. <http://www.ifac.org> <acesso em 19 de setembro de 2005>.

- INTOSAI. *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector 2004*. [http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3\\_InternalContrStand/3\\_GuICS\\_PubSec\\_e.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf) <acesso em 19 de setembro de 2005>.
- JENSEN, M. C. e MECKLING, W.. *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, 3: 305. 1976.
- KPMG e TREASURY BOARD OF CANADA SECRETARIAT. *Best Practices In Risk Management: Private and Public Sectors Internationally*. Final Report, Ottawa April 27, 1999. Disponível em: [http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs\\_pol/dcgpubs/RiskManagement /rmpps\\_e.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/RiskManagement /rmpps_e.asp) <acesso em 2005>.
- LEITCH, Matthew *The dawning of a new age: control without budgets*. *Balance Sheet Journal The Matthew Leitch column* volume 11 número 3, 2003.
- LIMA JÚNIOR, Olavo Brasil de. **As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos**. Revista do Serviço Público, Brasília, ano 49, n.2, 1998.
- McNAMEE, David e SELIM, Georges *The next step in risk management*. *The Internal Auditor*; Jun; 56, 3; ABI/INFORM Global pg. 35. 1999.
- MOTTA, Paulo Roberto. **Transformação organizacional: a teoria e a prática de inovar**. 4.reimpr. Rio de Janeiro: Quality. 2001.
- \_\_\_\_\_. **A Ciência e a Arte de Ser Dirigente**. Rio de Janeiro. Record, 14a edição 2003.
- NOBRE, W. J. **As entidades fechadas de previdência privada: um estudo sobre a divulgação de informações contábeis**. Tese apresentada à FEA-USP. 2001, 285 p.
- OECD. “A New Economy ? The changing role of innovation and information technology in growth”.2000.
- PESSOA, Mário Falcão. **O controle interno no Brasil e combate à corrupção administrativa**. *Foro Iberoamericano sobre el Combate a la Corrupción: Santa Cruz de la Sierra – CLAD*. 1998 Disponível em <http://www.clad.org.ve/falcaop.html> (acesso em 22 de julho de 2005).
- PIERSON, P. , “*Increasing returns, path dependence and the study of politics*”. *American Political Science Review*, p. 251-267 (94:2), 2000.
- PISCITELLI, Roberto. **O controle interno na administração pública federal brasileira**. Brasília. ESAF, 1998.
- RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Texto para Discussão n. 17, Brasília: MARE/ENAP, 1997.
- ROCHA, C. Alexandre Amorim. **O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema**. 2002. Disponível em <http://www.senado.gov.br/web/conleg/artigos/direito/Omodelodecontroleexterno.pdf> (acesso em 09 de agosto de 2005).
- ROSANVALLON, Pierre. (1997), **A Crise do Estado-providência**. Goiânia/Brasília, UnB/UFG.
- SANCHEZ, Oscar Adolfo. *Bureaucratic power and information control*. Lua Nova, no.58, p.89-119. ISSN 0102-6445. 2003
- SAVIOTTI, P. P. *Networks, National Innovation Systems and Self-Organisations*. In: *INTERNACIONAL CONFERENCE ON TECHNOLOGY POLICY AND INNOVATION*, 4, Curitiba. Anais... Curitiba,. 2000 p. 121.
- SCHWART, R. *Managing government-third sector collaboration: accountability, ambiguity, and politics*. *International Journal of Public Administration*. Marcel Dekker, 2001, 20 p.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**, 2004.
- STANDARDS AUSTRALIA, *Standards Australia AS/NZS 4360 Risk Management*, Standards Australia, Sydney, 1999.
- STANDARDS AUSTRALIA, *Guidelines for managing risk in the Australian and New Zealand public sector HB143*, Sydney, 1999.

VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: [http://federativo.bndes.gov.br/f\\_estudo.htm](http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm). <Acesso em 15-08-2005>.

WEBER, Max., *Economía y Sociedad – Esbozo de Sociología Compreensiva*. México, Fondo de Cultura Económica, [1922], 1997.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial** - 4ª Edição Ed. Atlas, 1983.