

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC(IM) LEOVALDO SANTOS E SILVA

CONTROLE INTERNO GERENCIAL NA MARINHA DO BRASIL

Rio de Janeiro

2009

CC (IM) LEOVALDO SANTOS E SILVA

O CONTROLE INTERNO GERENCIAL NA MARINHA DO BRASIL

Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores.

Orientador:

Rio de Janeiro
Escola de Guerra Naval
2009

RESUMO

A administração pública tem se utilizado de ferramentas para avaliar o desempenho dos gestores, frente à exigência do controle social exercido pela sociedade civil, insatisfeita com a elevada carga tributária e qualidade percebida dos serviços, exigindo transparência na aplicação dos recursos e responsabilização (accountability) dos gestores e governantes. Diante dessa exigência o Tribunal de Contas da União, passou a exigir a partir do exercício financeiro de 2008, a realização de auditoria de desempenho, destinada a avaliar a eficácia, eficiência e efetividade na gestão pública. Tal exigência, social e legal, impõe ao sistema de controle interno da Marinha do Brasil, um grande desafio, diante da falta de expertise do setor para realizar avaliação de desempenho de suas Unidades Jurisdicionadas. O presente trabalho, tem por objetivo, analisar a atual sistemática de controle interno da Marinha do Brasil, sob um enfoque gerencial, com o propósito de contribuir para o aprimoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, proporcionando uma melhoria na qualidade dos gastos públicos da Marinha do Brasil, agregando valor para o cliente (o cidadão). Na realização do trabalho ficou evidenciado que a Marinha do Brasil dispõe de expertise para realizar a avaliação de conformidade, de acordo com os princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, entretanto necessitam desenvolver instrumentos de controle, capazes de avaliar o desempenho (resultados) da gestão. Diante da reestruturação das Unidades Jurisdicionadas, decorrente da nova metodologia de apresentação de contas, determinada pela Secretaria-Geral da Marinha, conforme prescrito na Circular nº 13/2008, constata-se que haverá necessidade de reposicionar organizacionalmente, a Diretoria de Contas, a fim de que a mesma possua uma adequada independência, na realização de auditoria de desempenho. O trabalho foi realizado mediante pesquisa documental e bibliográfica.

Palavras-chave: Controle Interno. Gestão Pública. Responsabilização.

SUMÁRIO

| | | |
|---|---|----|
| 1 | INTRODUÇÃO..... | 4 |
| 2 | INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE..... | 6 |
| 3 | CONTROLE SOCIAL..... | 10 |
| 4 | CONTROLE INTERNO..... | 12 |
| 5 | AUDITORIA INTERNA..... | 18 |
| 6 | CONCLUSÃO..... | 21 |
| | REFERÊNCIAS..... | 22 |

1 INTRODUÇÃO

O Plano de Reforma do Aparelho do Estado (1995) definiu os objetivos e estabeleceu as diretrizes para a reestruturação da administração pública brasileira, em conformidade com os pressupostos da Nova Gestão Pública (New Public Management), surgida na Europa, na década de 80.

Esse novo modelo gerencial público emprega ferramentas consagradas na iniciativa privada para alcançar seus objetivos, mediante utilização de uma estratégia voltada para a obtenção de resultados, fundamentada nos princípios de eficácia, eficiência, efetividade e economicidade.

A alteração da gestão pública impôs um novo paradigma aos órgãos de controle interno e externo, a partir da Constituição Federal de 1988, diante da obrigatoriedade de examinar além da conformidade (legalidade, legitimidade e economicidade) o desempenho (eficácia, eficiência e efetividade) da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das Unidades Jurisdicionadas (UJ) ao Tribunal de Contas da União (TCU).

A partir de 2008, o TCU alterou a sistemática de apresentação de contas das UJ, de acordo com a Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008, prescrevendo que anualmente, o tribunal selecionará, por meio de critérios de relevância, risco e materialidade as UJ que sofrerão auditoria de gestão (conformidade e desempenho) pelo controle interno.

As Tomadas de Contas (administração direta) e as Prestações de Contas (administração indireta), relativas ao exercício financeiro de 2008, foram submetidas ao TCU para análise e julgamento, após avaliação de conformidade e desempenho da gestão, realizada pelos Órgãos do Sistema de Controle Interno da MB, apoiado por auditoria externa contratada. As UJ da MB foram escolhidas pelo TCU, mediante Decisão Normativa (DN) nº 94, de 03 de dezembro de 2008, segundo os critérios de relevância, risco e materialidade.

A MB, em conformidade com o prescrito na Circular nº 13/2009, de 18 de agosto de 2009, estabeleceu e divulgou procedimentos para operacionalizar a nova metodologia de apresentação de contas ao TCU, baseada na busca de responsabilização do Dirigente Máximo (DM) da UJ, em termos de conformidade e desempenho, e no redimensionando de 150 (cento e cinquenta) para 33 (trinta e três) processos de tomada e prestação de contas.

O problema decorre que a atual sistemática de controle interno da MB, incluindo o serviço de auditoria prestado pela DCoM, sempre teve como prioridade fiscalizar a gestão e realizar auditoria de acompanhamento, com foco no exame da legalidade e da legitimidade dos atos de gestão praticados pelos responsáveis pela administração de valores e bens da MB

ou a ela confiados, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, em detrimento de uma avaliação de desempenho, voltada para análise dos processos de gestão nos seus múltiplos aspectos de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas, deixando de obter ganhos de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

O presente trabalho tem por objetivo, analisar a atual sistemática de controle interno da Marinha do Brasil, sob um enfoque gerencial, com o propósito de contribuir para o aprimoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, proporcionando uma melhoria na qualidade dos gastos públicos da Marinha do Brasil, agregando valor para o cliente (o cidadão).

A relevância do estudo decorre da necessidade imediata da MB adotar uma nova política de controle interno, voltada principalmente para a avaliação de desempenho (resultados), uma vez que tal instrumento tem se mostrado uma excelente ferramenta gerencial, possibilitando o adequado apoio ao controle externo, em cumprimento à sua atribuição constitucional.

A pesquisa será realizada mediante pesquisa documental e bibliográfica.

O primeiro capítulo discorre sobre a institucionalização do controle interno, demonstrando a importância desse controle para a responsabilização de governantes e gestores, a chamada accountability (MB); o segundo capítulo demonstra a importância do controle social e da transparência para melhoria dos gastos públicos; o terceiro capítulo trata especificamente da sistemática de controle interno da MB e o quarto capítulo discorre sobre a auditoria interna, principalmente àquela voltada para a avaliação de desempenho (eficácia, eficiência e efetividade).

2 INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE

O controle, como função administrativa pública, teve origem na criação dos primeiros Estados. Segundo Rocha e Quintiere (2009, p.17) desde a antiguidade, quando da unificação dos Egípcios, no Reino de Menés (3.200 a.C.), encontramos registros da existência de controle e fiscalização, por meio da instituição de um sistema de controle rigoroso da arrecadação, sendo exercido pelos escribas, um estamento burocrático poderoso.

No Brasil, o controle surgiu no período colonial (1500-1822), mais precisamente, a partir da criação das feitorias de contratos de arrendamentos, destinadas a armazenar o pau-brasil e outros produtos da terra, sob as ordens de um Capitão-de-Vigia. Leivas e Scavarda (1972, p.17) afirmam “cabia à administração colonial produzir e controlar o fluxo de riquezas para à metrópole.”

Durante o Governo Imperial (1822-1889), o exercício da atividade de controle foi muito conturbado, não apresentando resultados concretos, Rocha e Quintiere (2009, p. 21) argumentam:

[...] havia uma relação assimétrica de poder entre os gabinetes, em razão da supremacia da Pasta da Fazenda sobre às demais, por intermédio do controle indiscriminado da distribuição de créditos, arrecadação de impostos, aplicação dos recursos e equilíbrio orçamentário. Diante dos conflitos gerados o Império assistiu em sessenta e sete anos de sua existência, à passagem de setenta e sete ministros da Fazenda, impossibilitando qualquer ação tempestiva de controle.

Em 1890, com o advento da Proclamação da República, foi criado o Tribunal de Contas do país, porém o mesmo iniciou suas atribuições em 1893. Desde então, até o ano de 1967, o controle da execução orçamentária do país era exercido em caráter externo pelo Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Nesse sentido, Rodrigues (2009, p. 45) argumenta “o controle externo é aquele que se exerce por órgão alheio à Administração, sendo, portanto, realizado por organismo distinto que não pertença à estrutura do órgão responsável pelo ato controlado”.

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, ainda vigente, acrescentou o instrumento do controle interno no âmbito da administração pública brasileira, conforme prescrito nos artigos 75 e 76 da referida Lei. O controle interno, por seu turno, é aquele que é efetuado pelo Poder Executivo, bem como pelos órgãos de administração dos demais Poderes no exercício de suas próprias atividades, considerando as necessidades de serviço, além de exigências técnicas e econômicas. (RODRIGUES, 2009, p.46).

Porém, a implantação definitiva do controle interno e externo, se deu, a partir da Constituição Federal de 1967, com as alterações introduzidas pela Emenda nº 1/1969, pelos Decretos-Lei nº 199/1967 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União) e nº 200/1967 (Reforma Administrativa), e Decreto nº 61.386/1967.

A partir de 1967, o controle externo permaneceu sob a responsabilidade do Poder Legislativo, auxiliado pelo TCU, ficando o Poder Executivo responsável pelo controle interno, que passou a exercer funções até então de competência do TCU, órgão de fiscalização e controle das finanças, erigindo-se de instituição fiscalizada, em instituição fiscalizadora.

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo, com auxílio do TCU, em conformidade o parágrafo 1º, do artigo 70, da Constituição Federal de 1967, possuía as seguintes atribuições:

- a) a apreciação das contas do presidente da República;
- b) o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária; e
- c) o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

O controle interno exercido pelo Poder Executivo, em conformidade o artigo 71, da Constituição Federal de 1967, possuía as seguintes atribuições:

- a) criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
- b) acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e
- c) avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

A transição para o novo sistema de controle foi marcada por divergências. O fim do registro prévio dos contratos junto ao TCU, foi considerado “o cavalo de batalha dos opositores daquele clássico sistema de controle das finanças públicas”, prescrito no discurso do Ministro Octávio Galloti, em 1981, nas comemorações dos 90 anos do TCU.

Outra alteração relacionada à Constituição de 1967, diz respeito à competência atribuída ao TCU, para realizar inspeção in loco nas contas das unidades administrativas dos três poderes. Todavia, tal disposição foi parcialmente restringida pelo parágrafo 1º, artigo 7º, da Lei 6.525/78, ao definir que a fiscalização exercida pelo TCU deveria respeitar as peculiaridades de funcionamento das entidades relacionadas, limitando-se a verificar a exatidão das contas e a legitimidade dos atos praticados.

A competência atribuída ao TCU para realizar inspeção in loco pela Constituição de 1967 é considerada o marco original da inclusão da auditoria operacional no âmbito da gestão pública, porém a competência para realizar tal auditoria encontra-se prescrita na no artigo 70, da Constituição Federal de 1988:

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

O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com auxílio do TCU, de acordo com o artigo 71 da Constituição Federal de 1988, competindo-lhe diversas atribuições, dentre elas a relacionada com a realização de auditoria operacional:

Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário .

Em conformidade com o prescrito no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, o controle interno é exercido de forma integrada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, atendendo às seguintes finalidades:

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O Poder Executivo, mediante o Decreto nº 3.591/2000 e a Lei 10.180/2001, organizou e disciplinou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF), a fim de cumprir à sua finalidade constitucional.

A institucionalização de tais controles é voltada para a busca de responsabilização e imputabilidade dos governantes e gestores, a chamada accountability governamental, nesse contexto, Perez Junior(1995) argumenta:

[...] o termo *Accountability* é a obrigação de prestar contas da realização de um trabalho decorrente de uma responsabilidade assumida derivada de uma autoridade delegada. Aos gestores caberia a preocupação e responsabilidade de demonstrar o bom uso dos recursos públicos. Esta responsabilidade implica também, no compromisso e na obrigação de um desempenho eficiente.

A *accountability* está relacionada com o direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus governantes e a “obrigação” desses governantes de prestarem contas de suas ações. Nesse sentido, Rocha (2009, p. 24) argumenta:

Accountability diz respeito a capacidade que os contribuintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório [...] o exercício da *accountability* se dá mediante o controle que os poderes estabelecidos exercem uns sobre os outros (*accountability* horizontal), mas, sobretudo, à necessidade que os representantes têm de prestar contas e submeter-se ao veredicto da população (*accountability* vertical)

O controle se apresenta como um excelente instrumento de *accountability*, em decorrência da possibilidade de atuar em diversos campos. Fêu (2003, p.2) nos ensina:

Na Administração Pública o controle, por suas características de buscar a fidedignidade dos atos e fatos, pode ser fonte de *accountability*, pois o mesmo se funda em razões de ordem administrativa, jurídica e mesmo política, sendo que sem controle não haveria, nem poderia haver, em termos realistas, responsabilidade pública, pois a esta depende de uma fiscalização eficaz dos atos do Estado.

O termo “*Accountability*” é uma palavra atual para uma obrigação antiga e corresponde a uma exigência da sociedade moderna que busca um controle social sobre as atuações dos agentes do Estado. (COSTA, 2006, p.20).

3 CONTROLE SOCIAL

Na Grécia, há mais de 2.500, as decisões de interesse público eram tomadas em praça pública, por todos os cidadãos, na chamada democracia direta. Com o surgimento do Império Romano, as vias de participação popular foram fechadas, ocasionando um retrocesso histórico em relação à democracia direta. Dentro da evolução do pensamento democrático surge a democracia representativa, em contraposição ao poder absoluto dos reis, com o compartilhamento de poderes, onde a sociedade se fez representar pelo Poder Legislativo.

Os prejuízos aos cofres públicos decorrentes de malversação de recursos e de improbidade administrativa, agravada pela elevada carga tributária confrontada com a qualidade do serviço percebida pelo contribuinte, exigem transparência e responsabilização dos governantes e gestores públicos.

A implantação do controle social, mediante participação direta do cidadão, nos assuntos de interesse da sociedade, mostrou-se um instrumento eficaz para combater tais desmandos. As praças públicas de outrora foram substituídas pelas chamadas redes sociais. Razão pela qual, o TCU, segundo Rodrigues (2009, p.1), tem incentivado tal modalidade de controle, adotando-o em seu plano estratégico:

[...] o TCU, aliado ao seu mister de controle oficial externo em auxílio ao Congresso Nacional, na busca da melhor gestão de recursos públicos aplicados, em prol da sociedade, procurou, na sua missão constitucional, estimular as ações de controle social da sociedade civil, em sua interação comunicativa com o cidadão, tornando-se esse controle em objetivo institucional estratégico da Corte de Contas, com inclusão em seus Planos Estratégicos, nos quais são disciplinadas medidas de fortalecimento do controle social.

O controle social não visa substituir o controle institucional, apenas complementá-lo, nesse sentido enfatiza Mileski (2009, p. 143):

O controle social é complementar ao controle oficial e depende deste último para ter eficácia. O controle social, para fazer valer as suas constatações contra irregularidades praticadas pelo Poder Público, deve buscar a própria Administração para correção das falhas encontradas, representar aos integrantes do sistema de controle interno, denunciar os fatos ao Tribunal de Contas ou representante do Ministério Público.

Os ensinamentos doutrinários dispõem que, o controle social é uma espécie derivada da participação popular. Mileski (2009) fundamenta que “o mesmo se encontra

diretamente relacionado com o Estado Democrático de Direito, considerando, nesse aspecto os princípios da transparência e participação popular, como fatores imprescindíveis para que os governos, e os serviços públicos, tornem-se responsáveis perante o cidadão”.

Em síntese, o controle social exige a transparência na gestão dos recursos públicos. Peixe (2002, p.148) argumenta:

No novo conceito de Estado, onde os cidadãos esperam que os governos produzam resultados, não sendo mais tolerada; a ineficiência ou a ineficácia, a lentidão, a administração pouco responsável; espera-se que os governantes apresentem uma Administração Pública; ágil, eficiente e responsável; onde o cidadão participe da vida do Estado, interferindo nas decisões, cobrando resultados, num exercício de plena cidadania ativa onde o fim maior seja o bem do cidadão contribuinte e consequentemente de toda a sociedade.

Para o exercício do controle social, é fundamental que o cidadão conheça seus direitos e também as leis que garantam o exercício da cidadania. O Decreto nº 5.482/05 disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores (*internet*). No site <http://www.cgu.gov.br.olhovivo/legislação/index.asp>, da Controladora Geral da União, encontram-se orientações acerca do direito de acesso às contas públicas e aos processos licitatórios.

No site do Ministério da Defesa¹, encontra-se um link voltado para a transparência administrativa. No site da Marinha do Brasil² do Brasil, encontram-se divulgados diversos assuntos, principalmente àqueles relacionados à construção do submarino nuclear. Em ambos os sites, não foi possível acessar os processos de tomada e prestação de contas, apesar de conter indicação de que os mesmos estavam disponíveis.

O controle social poderá se utilizar de outros instrumentos, tais como: A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), Lei de Improbidade Administrativa (nº 8.429/1992), Lei Orgânica do TCU (8.443/1992), criação dos serviços de ouvidoria, Organizações Não-Governamentais (ONG) e o Portal da Transparência Pública.

Os mecanismos de controle social existem para que os governantes e gestores públicos possam ser responsabilizados seus atos perante a sociedade.

¹ <http://www.defesa.gov.br>

² <http://www.mar.mil.br>

4 CONTROLE INTERNO

O controle é uma função administrativa comum a todas as organizações formais permanentes, especialmente a maior delas, o Estado. Segundo Maximiano (2000, p. 455) o exercício do controle como um processo administrativo é dividido em três etapas: 1) obtenção de informações sobre os resultados de uma atividade ou processo, 2) comparação com a informação sobre os objetivos, e 3) implementação de alguma ação para assegurar a realização dos objetivos. Oliveira (2005, p. 427) argumenta “controlar é comparar o resultado das ações com os padrões previamente estabelecidos com a finalidade de corrigi-los, se necessário”.

Das definições acima elencadas, deduz-se que o controle serve para retroalimentar o sistema garantindo sua eficácia, em termos de conformidade com as normas preestabelecidas e a execução das metas essenciais para a sobrevivência das organizações.

No âmbito da administração pública, o controle interno é classificado em espécies, segundo um critério baseado na identificação do órgão (administrativo, legislativo e judiciário) que exerce o controle. A Secretaria Federal de Controle Interno, assim, define conceitualmente, o controle interno administrativo:

[...] como sendo o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Segundo Britto, Silva Filho e Farias (2004, p. 4), o controle administrativo se efetiva de várias formas: fiscalização hierárquica e recursos administrativos na Administração Direta, supervisão na Administração Indireta (arts. 19 a 26 do Decreto-Lei nº. 200/67) e, ainda, por outras formas descritas em Lei, como é o caso das atividades desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno (art. 74 da CF/88).

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; estar em conformidade

com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de *accountability*.

O sistema de controle interno é decorrente da combinação de políticas, procedimentos, sistemas operacionais, de informação e outros instrumentos mantidos pela administração.

Para Attie (2000, p.114) “Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir: o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento de pessoal e, inclusive, auditoria interna.”

Segundo Chaves (2009, p.34) as principais atribuições constitucionais do sistema de controle interno, encontram-se prescritas no art. 74, da Constituição Federal de 1988:

Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

É comum confundir os termos controle interno com auditoria interna, motivo pelo qual se faz necessário apresentar os correspondentes conceitos. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, auditoria interna é a atividade que compreende 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 a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Attie (1998, p.110) discorre:

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

BRASIL (2007, SGM-601, p. 3.1) afirma que o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB) está estruturado de forma a atender as demandas do Sistema de controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD).

Entretanto, tal afirmação é contestada por diversos autores e até mesmo pelo TCU, em relação ao nível de independência do serviço de auditoria interna (grifo nosso).

O controle interno é organicamente inserido na estrutura administrativa que está sendo controlada e, conforme manda a boa prática e a Teoria de Controle, deve estar diretamente subordinado ao dirigente maior do ente ou estrutura em que está inserido. (ROCHA, 2009, p.25).

No âmbito do TCU, é unânime a discordância com a falta de independência e estruturação de algumas unidades de controle interno de alguns órgãos.

Segundo Brasil (2007, p.3.1), os órgãos componentes do SCIMB possuem as seguintes atribuições:

a) COFAMAR (Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha) - assessorar o Comandante da Marinha (CM) nos assuntos administrativos e financeiros da MB, exercendo o mais elevado nível de controle da execução físico-financeira do Plano de Ação (PA).

b) Secretaria-Geral da Marinha (SGM) - Órgão Central do Sistema – supervisionar as atividades de planejamento orçamentário, de programação e execução financeira, orçamentária e patrimonial e de controle interno;

c) Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) - exercer as atividades de Programação Orçamentária;

d) Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) - executar as atividades de Programação Financeira e Contabilidade, evidenciando a situação da execução financeira, orçamentária e patrimonial; e

e) Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) - desempenhar as atividades de unidade setorial de Controle Interno do MD - Auditoria, Prestação e Tomada de Contas.

Na MB, estão sob jurisdição do SCIMB, os Órgãos da administração direta: todas as Organizações Militares, o Fundo Naval (FN), o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM) e o Tribunal Marítimo (TM); e os Órgãos da administração indireta: Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM) e a Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON).

Não obstante à função de fiscalização exercida pela DCoM junto às OM da MB, é imprescindível a participação dessas unidades na execução dos atos de controle das diversas contas de gestão afetas a cada Organização.

Para tal, as OM contam com estruturas fundamentadas na especialização e na segregação de funções, além da atuação do Conselho Econômico, órgão colegiado e permanente, que tem a atribuição de zelar pela correta aplicação dos recursos e pelo controle financeiro e patrimonial das contas existentes na OM.

A DCoM, emite orientações tempestivas sobre a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das Organizações Militares da MB, mediante publicação de nota no Boletim de Ordens e Noticiais (BONO) e de mensagem Comunica SIAFI (BRASIL, SGM 601, p. 3.2).

Após a publicação da nota em BONO, todas as OM da MB deverão tramitar mensagem para a DCoM, acusando o recebimento da orientação, mantendo-a fisicamente arquivada, em pasta própria, à disposição dos Órgãos de Controle Interno e Externo. O referido procedimento é verificado pela DCoM quando da realização de auditoria. (SGM-601, p.3.2).

O *feedback* da OM, nem sempre corresponde ao feedback do interessado direto pela informação, motivo pelo qual é preciso montar um sistema de consulta sintético sobre os assuntos relacionados com o controle interno (grifo nosso).

Os procedimentos de auditoria interna e controle interno, existentes na MB, foram analisados à luz das Normas das séries 300 e 600, editadas sob responsabilidade da Secretaria-Geral da Marinha, assim relacionadas: Normas sobre Administração Financeira e contabilidade (SGM-301); Normas sobre Pagamento de Pessoal na MB (SGM-302); Normas sobre Gestão de Material (SGM-303); Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (SG-304); Normas sobre Municamento (SGM-305); Normas sobre Caixa de Economias (SGM-306); e Normas sobre Auditoria e Análise, Tomada e Prestação de Contas na MB (SGM-601), incluindo a Circular nº 13/2009.

BRASIL (2008, SGM-301, p. 2.1) orienta que “na verificação da regularidade do recebimento, guarda e prestação de contas de numerários, valores ou outros bens postos à disposição da MB, ou pelos quais ela responda, é imprescindível a existência de um sistema de controle interno atuante, em cada Unidade Gestora (UG)”.

Tal importância decorre, fundamentalmente, do fato de o controle interno da UG poder atuar concomitantemente aos acontecimentos e, portanto, em condições privilegiadas para, com propriedade e oportunidade, avaliar e adotar as providências necessárias para sanar as eventuais impropriedades ou irregularidades detectadas, permitindo, assim, evitar ou minimizar possíveis prejuízos à Fazenda Nacional. (BRASIL, 2008, SGM-301, p.2.1).

O controle interno exercido diretamente pelas UG, é dividido em 3 fases distintas, estabelecidas com base no acompanhamento que os Órgãos de Controle Interno fazem na execução dos serviços da MB: a) organização das rotinas de controle interno; b) prestação de contas; e c) fiscalização.

A organização das rotinas de controle interno deverá constar de ordem interna, elaborada pelas UG, de acordo com suas peculiaridades. BRASIL (2008, p. 2.1). Os procedimentos prescritos nas Normas da SGM foram analisados, estando coerentes com os princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, entretanto nenhuma ordem interna foi analisada.

A Fiscalização exercida diretamente pela UG, consiste no exame e apreciação dos processos de prestação de contas, por relator capacitado, cujo resultado é apostado no Parecer de Contas Inicial (PACI).

Relator capacitado: são os Oficiais de qualquer Corpo ou Quadro ou servidores (técnica-mente qualificados), expressamente designados pelo Ordenador de Despesas, para, em nome deste, efetuar as verificações necessárias quanto à regularidade da documentação, referente às prestações de contas das diversas contas de gestão e de responsabilidade, a serem remetidas à DCoM.

Na prática, os capacitados em administração financeira e contabilidade são os oficiais intendentos, entretanto as OM não dispõem de efetivo adequado para o desempenho do serviço de intendência, ficando tal atribuição comprometida, quando realizada por oficiais de outro Corpo ou Quadro ou Servidores Civis (grifo do autor).

As verificações mínimas a serem realizadas pelos relatores de cada processo de prestação de contas (execução financeira, município, caixa de economias, pagamento de pessoal/COPIMED e material) encontram-se detalhadas nas Normas SGM das séries 300 e 600. Entretanto, a critério do (a) Ordenador(a) de Despesa de cada UG, o nível de conferência poderá ser ampliado, em conformidade com as rotinas de controle interno organizadas na UG.

Além do Relator, as UG dispõem do Agente Fiscal (AF), para auxiliar o Ordenador de Despesa (OD) ou seu Substituto no controle, fiscalização e acompanhamento rotineiro das contas de gestão e responsabilidade das UG. A diferença entre as atribuições inerentes ao Agente Fiscal e aos Relatores decorre da periodicidade com que devam ser realizadas as verificações e fiscalizações. Enquanto ao Agente Fiscal compete verificar e fiscalizar os atos e fatos contábeis inerentes à gestão orçamentária, financeira e patrimonial da UG de forma rotineira, diuturnamente, cabe aos Relatores verificar e fiscalizar os documentos comprobatórios organizados, referentes às prestações de contas a serem remetidas à DCoM. (BRASIL, SGM-301, 2008).

A fase de prestação de contas consiste na apresentação de processo organizado para a DCoM, dos atos de gestão praticados pelos agentes co-responsáveis nas respectivas

contas de gestão(Execução Financeira, Municiammento, Caixa de Economias, Hotel de Trânsito, Pagamento de Pessoal e Conta de Pagamentos Imediatos – COPIMED, e Material) e de responsabilidade (suprimento de fundos).

Após analisar o prescrito sobre controle interno nas Normas SGM, séries 300 e 600, contata-se que o controle interno exercido diretamente pelas UG é voltado exclusivamente para a verificação da conformidade dos atos de gestão praticados. Convém ressaltar que não foi analisada, nem mesmo por amostragem, as rotinas de controle interno específica de cada UG.

Toda organização militar (OM) que gerenciar recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais terá um Conselho Econômico de no mínimo 3 membros, tendo por finalidade assessorar a direção da OM na administração econômico-financeira, mediante planejamento, controle e fiscalização da aplicação dos recursos colocados à disposição da OM ou pelos quais responda.

Segundo BRASIL (2008, SGM-301, p. 3.3), o Conselho Econômico das OM tem as seguintes atribuições:

[...] 3.6.1 - na última reunião ordinária de cada exercício (a ser realizada no início do exercício subsequente), aprovar o PAR para o exercício subsequente, observadas as instruções específicas para sua elaboração previstas nestas Normas; 3.6.2 - nas reuniões realizadas ao longo do exercício, aprovar as alterações necessárias no PAR em vigor; 3.6.3 - examinar e emitir parecer sobre as prestações de contas de todas as gestorias operadas pela OM, tomando por base a documentação comprobatória e com os respectivos pareceres de análise de contas inicial, em confronto com o PAR e a legislação em vigor; e 3.6.4 - examinar e emitir parecer sobre a legalidade das licitações, acordos e atos administrativos que forem efetivados na OM.

Diante do exposto, constata-se que a fiscalização exercida pelo Conselho Econômico da OM também diz respeito à verificação da formalidade dos atos de gestão praticados.

5 AUDITORIA INTERNA

O Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), criado em 10 de maio de 1974, foi a primeira organização da MB voltada especificamente para o controle interno, com a atribuição original de realizar auditoria e análise de contas. Naquela ocasião, a atribuição de realizar tomada de contas, era de competência da Diretoria de Finanças da Marinha (DFM).

Em 25 de setembro de 1998, o SAMA mudou sua denominação para Diretoria de Contas da Marinha (DcoM), que herdou as atribuições (auditoria e análise de contas) do SAMA e a atribuição (tomada de contas) da DFM.

A Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) é a responsável, no âmbito da MB, pela execução das tarefas inerentes às atividades de auditoria. O resultado deste trabalho é consolidado em um Relatório de Auditoria, que será encaminhado à Organização Militar (OM) auditorada.

No ano de 2008, a MB apresentou ao TCU, aproximadamente 150 (cento e cinquenta) processos de tomada e prestação de contas (TC/PC), relativos ao exercício financeiro de 2007, para análise e julgamento do controle da conformidade (legalidade, legitimidade e economicidade) da gestão.

Segundo Chaves (2009, p.29) o controle da conformidade, assim se resume:

Compreende a certificação das contas prestadas pelas entidades obrigadas a isso, que inclui o exame e a avaliação dos registros contábeis e a emissão dos pareceres sobre os estados financeiros; a certificação das contas do governo como um todo; a fiscalização das operações e dos sistemas financeiros, assim como a valorização do cumprimento das disposições legais e dos regulamentos aplicáveis; a fiscalização dos sistemas de controle e de auditoria internos; a fiscalização da probidade e correção das decisões administrativas adotadas pela entidade fiscalizada; e o relatório sobre qualquer outra questão surgida como consequência da auditoria ou relacionada a ela e que o TCU considere que deva ser manifestada.

Na análise de conformidade, a legalidade exige que o ato administrativo seja realizado de acordo com as leis e regulamentos vigentes; a legitimidade impõe que ato administrativo seja realizado por autoridade competente; enquanto a economicidade consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado.

A partir de 2009, o TCU impôs às UJ, uma nova metodologia de apresentação dos processos de tomada e prestação de contas (TC/PC), baseada nos critérios de relevância, risco e materialidade, exigindo que as UJ escolhidas apresentassem um processo de contas ordinário, para análise e julgamento, fundamentado no controle de conformidade (legalidade,

legitimidade e economicidade) e desempenho (eficácia, eficiência e efetividade) da gestão. Na MB, conforme Decisão Normativa nº 94/2008, foram escolhidas as UJ do Comando da Marinha abaixo relacionadas:

a) Administração Direta:

Arsenal da Marinha no Rio de Janeiro (AMRJ), Centro de Obtenção da Marinha no Rio de Janeiro (COMRJ), Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP), Comissão Naval Brasileira em Washington (CNBW), Comissão Naval Brasileira na Europa (CNBE), Hospital Naval Marçílio Dias (HNMD), Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM);

b) Administração Indireta:

Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM) e Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON); e

c) Fundos:

Fundo do Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM) e Fundo Naval (FN).

Rocha (2009, p.38) orienta que muitas outras definições podem ser buscadas, porém a que melhor caracteriza a auditoria de gestão é aquela que a concebe como uma avaliação ampla e objetiva da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

Os termos eficácia, eficiência e efetividade têm emprego generalizado e contam com uma relativa unanimidade quanto aos seus significados, devendo ter, em relação à auditoria de desempenho, definições bastante precisas, para evitar o surgimento de quaisquer dúvidas conceituais. Nesse sentido, Chaves (2009, p. 39) os conceitua:

[...] eficácia, procura identificar o grau em que os objetivos e as metas planejadas para o auditado foram alcançadas e, se não o foram, as causas que dificultaram ou impediram a sua plena consecução”. “[...] eficiência, mede a relação custo-benefício da atuação. Em outras palavras: é a capacidade de o auditado obter a maior produção de bens e/ou serviços com a mínima utilização de insumos (e, portanto, ao menor custo operacional possível), sem que haja comprometimento da qualidade”. [...] efetividade, é um conceito mais amplo, que busca avaliar os resultados advindos das ações do auditado, além de procurar avaliar se essas ações estão em consonância com as demandas e necessidades manifestadas pela sociedade. Refere-se aos efeitos e impactos causados por essas ações, além de buscar as causas de eventuais insucessos.

A Secretaria-Geral da Marinha (SGM), mediante Circular nº 13, de 18 de agosto de 2009, instituiu no âmbito da MB, uma nova metodologia de apresentação de contas ao TCU, consolidando e agregando os atuais 150 (cento e cinquenta) processos de TC/PC, em

apenas 33 (trinta e três) TC/PC, contribuindo para a racionalização e simplificação da análise e julgamento de contas pelo TCU.

Na maioria das 33 UJ da MB, consolidadas ou agregadas pela Circular nº 13/2009, identifica-se que as mesmas possuem como Dirigente Máximo, 1 (um) oficial do posto de Vice-Almirante, podendo gerar conflito organizacional quando da realização de auditoria de gestão, uma vez que a DCoM, Organização Responsável pela auditoria, possui como Dirigente Máximo 1 (um) oficial do posto de Contra-Almirante.

Pelo conceito de independência do IIA (IIA 2000), a independência é atingida mediante status organizacional adequado e objetividade, pois é incrementada quando o chefe do departamento de auditoria interna reporta-se a pessoa que tem autoridade suficiente na organização para conseguir que os trabalhos de auditoria interna tenham cobertura ampla e que as recomendações deles decorrentes recebam a consideração devida e sejam eficazmente implementadas, e tem comunicação direta com o conselho de administração, ou seu comitê de auditoria.

Essa nova metodologia, orienta ainda, que o TCU utilizará o Relatório de Gestão e o Relatório de Auditoria de Avaliação de Gestão (conformidade e desempenho), realizada pela DCoM, para conduzir a avaliação da gestão das UJ.

Outra mudança encontrada no bojo dessa nova metodologia, diz respeito à responsabilização do Dirigente Máximo (DM) das UJ, que poderá ocorrer tanto em termos de conformidade, quanto de desempenho.

Tais mudanças apresentam-se como mais um desafio para a MB, tendo a SGM recomendado a criação de um elemento organizacional nas 33(trinta e três) UJ apresentadoras de contas, a fim de atuar integralmente na atividade de controle interno.

6 CONCLUSÃO

Após análise da sistemática de controle interno da Marinha do Brasil, sob um enfoque gerencial, conclui-se que:

O advento da internet e os sistemas informacionais interligados, aumentam o controle social sobre os governantes e gestores, exigindo mais transparência e aumentando a capacidade de responsabilização dos mesmos, a chamada *accountability*. Motivo pelo qual é preciso aumentar o grau de confiabilidade dos sites da MB, voltados para a transparência pública.

A expertise técnica dos órgãos de controle da MB, incluindo as OM, para avaliar a conformidade (legalidade, legitimidade, economicidade) de gestão das UJ, é um fator de força, entretanto a nova atribuição constitucional de avaliar o desempenho (eficiência, eficácia e efetividade) das UJ, apresenta-se como uma ameaça, uma vez que as instituições de controle não dispõem de estruturas organizacionais adequadas, bem como necessitavam desenvolver instrumentos de controle, capazes de avaliar tais resultados.

As normas da série 300 e 600, voltadas para a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, não apresentam subsídios para avaliação imediata de desempenho das OM, uma vez que estão voltadas para a análise de conformidade.

É preciso encontrar outra forma de preparar os relatores de contas da MB, pois na prática, as OM não dispõem de efetivo adequado para o desempenho do serviço de intendência, ficando tal atribuição comprometida, quando realizada por pessoal que não dispõe de formação da área econômico-financeira.

Diante da importância do exercício do controle gerencial, voltado para análise de desempenho, a Secretaria-Geral da Marinha expediu a Circular nº 13, de 18 de agosto de 2009, sugerindo inclusive a criação de um elemento organizacional, capaz de atuar mais tempestivamente na gestão da MB.

Na maioria das 33 UJ da MB, consolidadas ou agregadas pela Circular nº 13/2009, identifica-se que as mesmas possuem como Dirigente Máximo, 1 (um) oficial do posto de Vice-Almirante, podendo gerar conflito organizacional quando da realização de auditoria de gestão, uma vez que a DCoM, Organização Responsável pela auditoria, possui como Dirigente Máximo 1 (um) oficial do posto de contra-almirante

A aplicação do controle contribui para o aprimoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, proporcionando uma melhoria na qualidade dos gastos públicos da Marinha do Brasil, agregando valor para o cliente (o cidadão).

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília, 1967. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 maio 2009.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 20 maio 2009.

BRASIL. **Decreto n. 3.591 de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 04 jun 2009.

_____. **Decreto n. 5.482 de 30 de junho de 2005**. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 15 jun 2009.

_____. **Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços. Brasília, 1964. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 maio 2009.

_____. **Lei n 6.525 de 11 de abril de 1978**. Altera a redação do artigo 7º da Lei n. 6.223, de 14 de julho de 1975, que dispõe sobre a fiscalização financeira e orçamentária da União pelo Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 04 jun 2009.

_____. **Lei n. 8.429 de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 maio 2009.

_____. **Lei n. 8.443 de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 maio 2009.

_____. **Lei n. 10.180 de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 04 jun 2009.

_____. **Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 maio 2009.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. Brasília: Governo Federal, 1995.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Circular n. 13 de 18 de agosto de 2009**. Nova metodologia de apresentação de contas. 2009. Brasília, 2009.

_____. **SGM-301**: Normas sobre administração financeira e contabilidade. 6. rev. Brasília, 2008. vol. I e II.

_____. **SGM-302**: Normas sobre pagamento de pessoal na MB. 3. rev. Brasília, 2008. vol I e II.

_____. **SGM-303**: Normas sobre gestão de material. 4ev. Brasília, 2006. vol.

_____. **SGM-304**: Normas sobre contabilidade das organizações militares prestadoras de serviços (OMPS). 1. rev. Brasília, 2008, vol. I e II.

_____. **SGM-305**: Normas sobre município. 1. rev. Brasília, 2008.

_____. **SGM-306**: Normas sobre caixa de economias. 1. rev. Brasília, 2008.

_____. **SGM-601**: Normas sobre Auditoria e Análise, Tomada e Prestação de Contas na Marinha. 3. ed. Brasília, 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 57 de 27 de agosto de 2008**. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Brasília, 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa n. 94 de 03 de dezembro de 2008**. Define, para 2009, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar processos de contas relativas ao exercício de 2008. Brasília, 2008.

BRITTO, Maísa F. G. Kalatzis; SILVA FILHO, Milton Gomes da; FARIAS, Maria Aparecida Gonçalves. **Controle externo e controle social da administração pública. Uma análise das oportunidades de interação**, Aracajú, 2004. 62p. Dissertação (Pós-graduação em Gestão Pública, Fundação Getúlio Vargas).

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público**: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. Curitiba,: Juruá, 2009. 156 p.

COSTA, Luiz Eduardo Rodrigues Pereira. **O Controle Interno sobre as Informações Contábeis do Sistema de Administração Financeira**: o caso do tribunal de contas da união. 2006. 73 f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Orçamento) - Universidade Universidade Federal de Brasília, Brasília, 2006.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability**. Jus Navigandi n. 119. Elaborado em 06 de 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4370>>. Acesso em: 19 jun 2009.

LEIVAS, Luís Cláudio Pereira; SCAVARDA. Levy. **História da Intendência da Marinha**. Rio de Janeiro: Ministério da Marinha – Diretoria de Intendência da Marinha, 1972. Vol. I.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. Rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

MILESKI, Hélio Saul. **Controle social, um aliado do controle oficial**. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, n. 38, p. 29-44, 2. sem. 2005.

OLIVEIRA, Djalma. P.R, Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas – controladoria governamental, em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1995.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria governamental**. 1ª reimp. Curitiba, 2009. 170 p.

RODRIGUES, Álvaro Pinto. **A Atuação do Tribunal de Contas da União na Gestão Compartilhada da Saúde: análise a partir do controle social**. 2009. 267 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Luterana do Brasil, Canoas, 2009.

WIKIPEDIA. **Enciclopédia Online**. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/controle_administra%C3%A7%C3%A3o Acesso em 22 ago 2009.