



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**

**“O papel do controle interno na promoção e fortalecimento da accountability-
Estudo de caso do município de Belo Horizonte”**

**BOLSISTA: Daniel Aparecido de Araújo Cabral
ORIENTADOR (A): Josiel Lopes Valadares**

Relatório Final, referente ao período de Agosto/2019 a Fevereiro/2019, apresentado à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências da Capes e usado como trabalho de conclusão de curso-TCC dentro da exigência de atividade acadêmica obrigatória para a conclusão do curso de bacharelado em Ciências Sociais.

**VIÇOSA
MINAS GERAIS - BRASIL
Novembro/2019**

Resumo

O objetivo desse artigo é analisar em que medida o controle interno contribui para a promoção e fortalecimento da accountability. Assim, com uma abordagem qualitativa e tendo como estratégia de pesquisa, especificamente o estudo de caso, sendo uma boa estratégia de pesquisa quando se procura identificar o “como” e “por que” algum fenômeno acontece, a unidade de análise adotada foi a Controladoria Municipal de Belo Horizonte (BH) do Estado de Minas Gerais. Por meio da análise foi possível perceber a importância do controle interno no fomento da accountability na administração pública do país. A controladoria de Belo Horizonte adotou um caráter preventivo, para além do punitivo. Assim, qualquer prática ilícita identificada, poderia ser corrigida, pois o controle interno, possui a capacidade de acompanhar, antes, durante e depois todo serviço prestado ou executado pelos gestores públicos.

Índice

Introdução	04
Objetivos	05
Construção e entendimento da concepção de “Accountability”	05
Controle interno.....	10
Procedimentos metodológicos.....	12
Análise e discussão dos resultados	14
Considerações finais.....	20
Referências bibliográficas	22

Introdução

Para Bobbio (2000) a democracia nasce com a premissa de eliminar o poder invisível e proporcionar um governo capaz de promover ações publicamente. Deste modo, a democracia ideal seria aquela fundada no princípio da publicidade (BOBBIO, 2000). Assim, o insucesso da democracia estaria diretamente relacionado ao poder invisível derivado de governos que tomam ações longe dos olhos dos governados, fazendo com que a fiscalização dos seus atos seja inviabilizada. Nesse sentido, em um regime que se diz democrático é indispensável a presença de mecanismos que propiciem a divulgação do que a gestão pública tem feito ou deixado de fazer, promovendo, por conseguinte, uma proximidade entre governantes e governados (BOBBIO, 2000).

Para atender aos requisitos mínimos dos princípios democrático, O'Donnell (1998) irá promover a concepção de accountability. Mas antes disso, é preciso refletir no significado do termo “accountability”. Accountability, em resumo, pode ser considerado como a responsabilidade da prestação de contas pelas ações realizadas por determinado gestor, seja na esfera pública ou privada (Segundo Pinho e Sacramento, 2009; Oliveira, 2012). Além disso, esses autores tentam trazer e pensar contribuições que viabilizem uma aproximação do conceito da accountability com a realidade da administração pública brasileira. Em um contexto em que a palavra accountability é traduzida como “responsabilização”. Além disso, Oliveira (2012) complementa que no setor público, o conceito de accountability vinculado as funções de liderança irá expressar o reconhecimento com base na função da responsabilidade por ações, sob a obrigação de relatar, expor e responder sobre as consequências dos seus atos.

A accountability avança sobre o processo de transparência pública, visto que não adianta apenas a disponibilização de informações à sociedade, mas também deve-se possuir mecanismos de fiscalização e responsabilização aos gestores públicos que não gerirem bem o patrimônio público. No atual cenário social ocidental, como aponta Filgueiras (2011), a demanda por accountability é crescente e fundamental para a democratização do Estado. Para isso, se faz necessário o aprimoramento das organizações públicas.

Uma delas, central neste processo, é o sistema de controle interno dos governos, exercido pelos próprios servidores da administração pública, mas que tem potencial de auxiliar o controle externo e social (FERNANDES; BORGES; LEITE JUNIOR, 2017;

KEWO, 2017; PEDERNEIRAS et al., 2018). O controle interno no setor público surge devido às necessidades de melhor gerenciamento dos recursos públicos, como modo de fortalecimento e de desenvolvimento da gestão pública. Sendo assim, pode-se dizer que o papel do controle é estabelecer um conjunto de práticas e procedimentos que previna, detecte ou corrija processos da gestão pública, burocratizando o sistema no intuito de auditá-lo e, posteriormente, corrigi-lo para que cada vez mais a administração pública seja eficiente e consolidada (ALVES; JÚNIOR, 2016). O surgimento do controle interno na administração pública, emerge com a Lei nº 4.320 de 1964, que estabelece a obrigatoriedade do controle da execução orçamentária e da fiscalização dos atos e fatos da gestão das contas públicas (BRASIL, 1964). Apesar de estabelecer a obrigatoriedade do controle interno no âmbito público, fica mais claro as suas atribuições na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Diante dessa contextualização, tem-se como pergunta central desta pesquisa a seguinte: **Como o Controle interno contribui para a promoção e fortalecimento da accountability?** Para execução e problematização desta pergunta, tomou-se como unidade de análise o município de Belo Horizonte, localizado no Estado de Minas Gerais, Brasil. A realização dessa pesquisa se justifica por identificar, a partir do controle interno, os avanços do que se entende por accountability e principalmente no quanto isso afeta a administração pública do país.

2- Objetivo:

A partir do questionamento levantando por Pinho e Sacramento (2009), em que se faz a pergunta se já seria possível traduzir a palavra “accountability” para o Brasil, os autores mostram que muito precisa se avançar ainda no país para que tenhamos os mecanismos necessários que possam garantir a responsabilização dos atos dos agentes públicos. Conseqüentemente, essa pesquisa mostrará se o Brasil está avançando ou não. Ainda que existem muitos meios de controle, o foco aqui é o controle interno. Portanto, a controladoria do município de Belo Horizonte se tornou o objeto de estudo para identificar em que medida o controle interno fortalece o processo de accountability.

3- Construção e entendimento da concepção de “Accountability”

No intuito de analisar a democratização latino-americana, O’Donnell (1998) tem como base o conceito de poliarquia desenvolvido por Robert Dahl (1989) para debater os modelos de democracia atuais. As atribuições, implicam, eleições dos governantes,

eleições livres e limpas, sufrágio universal, direito de concorrer aos cargos eletivos, liberdade de expressão, pluralismo de informação e por fim, liberdade de associação.

Depois de incorporar a definição de poliarquia em sua análise, O'Donnell (1998) mostrará os desafios da democracia na América Latina a partir de dois conceitos chaves, a *accountability vertical* e *accountability horizontal*.

Para o autor, é fundamental que em uma poliarquia tenha a promoção da *accountability vertical*, podendo ser entendido como eleições livres, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem nenhuma coerção e principalmente a cobertura da mídia frente a essa reivindicação social e a divulgação eventualmente de atos ilícitos cometidos por autoridades públicas. Entretanto, O'Donnell (1998) vai mostrar que mesmo as eleições sendo o canal principal de *accountability vertical*, no cenário latino-americano, elas acontecem apenas de tempos em tempos, não funcionando como um instrumento pelo qual os eleitores podem punir ou premiar candidatos. A justificativa está no fato das poliarquias terem sistemas partidários pouco estruturados com alta volatilidade de eleitores e partidos. Além disso, não possui bem definidos os temas políticos, contribuindo para reversões políticas súbitas, ocasionando assim, na baixa eficácia da *accountability eleitoral*.

Outro ponto importante que o autor irá destacar, é o papel da mídia nesse processo. Ainda que ela seja um instrumento fundamental no processo de divulgação e promoção do interesse popular, é necessário um cuidado sobre o posicionamento das mesmas, pois muitos tendem a substituir os tribunais ao denunciar possíveis delitos, nomeando supostos responsáveis e divulgando o que achar relevante. Isso acaba poupando muitas autoridades corruptas ou condenando inocentes, sendo assim, condenados pela opinião pública sem o direito de um processo justo de defesa.

Dessa forma, sabendo da deficiência da *accountability vertical*, O'Donnell (1998) desenvolve o conceito de *accountability horizontal*, sendo a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal de fiscalizar outros agentes ou agências do Estado que venham ser apontadas como delituosas, sendo assim, punidas de forma eficaz, a partir da supervisão de rotina e sanções legais, até mesmo o impeachment, caso seja necessário.

Essas agências estatais autorizadas e dispostas a supervisionar estariam dentro da divisão dos poderes clássicos, Executivos, Legislativo e Judiciário, tendo interiormente dessas instituições agências de supervisão, como por exemplo, as instancias responsáveis pela fiscalização das prestações de contas. É importante destacar que todas essas agências

não seriam isoladas, mas sim integradas, para uma fiscalização mais integrada e constitucional. Mas ainda que integradas, é fundamental que sejam autônomas, com suas fronteiras definidas e respeitadas pelos outros atores responsáveis. Sendo necessário caso seja preciso a reafirmação constante dessas fronteiras se elas forem transgredidas por parte dos atores.

Nessa mesma linha, O'Donnell (1998), pontua que existem duas maneiras da accountability horizontal ser violada. A primeira seria através da usurpação ilegal por uma agência estatal da autoridade de outra e a segunda seria as vantagens ilícitas que uma autoridade pública obtém para si ou para aqueles em sua volta. Denominando assim, a primeira de usurpação e a segunda de corrupção. Por fim, faz se necessário pensar nas medidas necessárias para adquirir accountability horizontal, sendo pontuados 8 medidas. Engloba dar aos partidos políticos um papel importante na direção das agências de fiscalização para que consigam investigar supostos casos de corrupção. É importante destacar que não necessariamente a oposição será melhor que o governo, já que o mesmo pode privar dos recursos necessários cooptando tais agências fiscalizadoras. Em segundo lugar, ter agências altamente profissionalizadas, dotadas de recursos suficientes e independentes do Executivo para a fiscalização, sendo nesse caso os Tribunais de Contas ou as Controladorias. No terceiro ponto, caminha lado a lado com o segundo, mas voltado para um Judiciário profissionalizado e independente do Executivo do Congresso e autônomo em suas decisões. No quarto ponto, O'Donnell (1998) alerta que ainda com todos os problemas dos pontos anteriores, não se deve pensa-los com descrença, pois caso contrário, é melhor deixar como está. No quinto ponto, em um viés mais liberal, o autor pensa em como garantir que os fracos e os pobres sejam tratados da mesma forma pelos agentes fiscalizadores. No sexto ponto diz respeito a informação confiável e adequada que deve ser fomentada pelas agências na coleta e na disponibilização de tais informações. Em sétimo lugar, é fundamental, apesar dos desafios, que a accountability vertical esteja presente, pois o impacto desses atores na opinião pública, principalmente em questões envolvendo corrupção e usurpação, pode ser crucial para autoridades públicas adotarem a accountability horizontal. E por fim, ainda que difícil de estabelecer, é importante indivíduos políticos e outros líderes institucionais com bons exemplos que possam instigar outros atores no cumprimento da accountability horizontal.

Schedler (1999) vai definir accountability a partir da definição de

“responsabilidade”, que seria a obrigação dos governos de fornecer informações (e explicar) o que estão fazendo. Ou seja, “A é responsável perante B quando A é obrigada a informar B sobre as ações e decisões (passadas ou futuras) de A, justificá-las e sofrer punição em caso de eventual má conduta” (Schedler, 1999, p.17). Portanto, responsabilidade, irá carregar duas conotações básicas. A obrigação dos funcionários públicos de informar e explicar o que estão fazendo e a segunda seria a execução, a capacidade das agências de impor sanções aos detentores de poder. Isso vai de encontro com o questionamento inicial da autora, da política temos o poder e do poder a necessidade de controlá-lo.

Portanto, na concepção de Schedler (1999), três questões seriam fundamentais para o exercício da accountability; a informação, justificção e punição. É denominado de answerability as duas primeiras questões, a informação e justificção, sendo a obrigação dos atores detentores de mandatos públicos informarem, explicarem e responderem pelos seus atos. Já a terceira, estaria ligada à capacidade das agências de controle e do cidadão em aplicar sanções aos agentes públicos, caso os mesmos venham a violar regras de conduta, essa terceira dimensão é então denominada de enforcement.

Para Koppell (2005) é difícil definir accountability em um único conceito, com isso, propõe uma tipologia com cinco dimensões para proporcionar uma maior clareza sobre o termo. Assim, temos a transparência, sujeição, controlabilidade, responsabilidade e responsividade como indicadores de accountability. Ressalta-se que essas classificações são interdependentes e complementares entre si. No que se refere aos dois primeiros tipos de *accountability*, considera-os como sendo a base para sustentação da *accountability* em todas as suas formas (KOPPELL, 2005).

Na primeira definição de Koppell (2005) temos a transparência embasada no relato das ações dos burocratas e organizações, ao passo de estarem sujeitos a uma constante supervisão e questionamento. Na segunda definição, a sujeição irá ocorrer quando burocratas e organizações forem responsabilizados por suas ações, seja através de punições ou recompensas. Já na terceira definição, a controlabilidade estaria ligado a responsabilidade organizacional. Essa categoria é constituída em uma caracterização do seu grau (baixo ou alta) e na sua fonte (interna ou externa) de controle sobre as organizações (KOPPELL, 2005). Na quarta, diz respeito aos burocratas seguirem padrões profissionais e morais, ou ainda normas comportamentais que irá possibilitar um melhor comportamento e desempenho a ser avaliado. Por fim, a responsividade estaria

relacionado ao atendimento das necessidades e das demandas diversas presentes na sociedade pelas organizações e burocratas.

Ainda que a definição de O'Donnell tenha se tornado referência no campo na ciência política, fazendo jus, inclusive o destaque de sua teoria nessa pesquisa, alguns trabalhos têm demonstrado limitações dos seus conceitos. Ceneviva (2006) mostra que dentro da classificação de O'Donnell, a expressão "accountability vertical" exprime a ideia de hierarquização, uma imagem de assimetria de poder nas relações entre eleitores e políticos. Já accountability horizontal alude a uma imagem de independência e de semelhança, mas que deixa de fora as relações infra-estratais. Isso colocaria em cheque a ideia de horizontalidade, pois não há uma relação de iguais ou de independência, principalmente na relação entre políticos e burocratas, ou seja, existe uma relação de hierarquia que poderia ser enquadrada à imagem de verticalidade. Dessa forma, não se pode igualar a accountability horizontal com accountability intra-estatal.

Pensando nessa questão, Mainwaring (2003) busca romper com a horizontalidade da accountability de O'Donnell (1998), propondo dois grupos, a accountability eleitoral e a accountability intra-estatal tendo o último grupo três segmentos. O primeiro é a relação entre o "principal-agente", sendo que um superior hierárquico irá definir tarefas para o subordinado cumprir. A segunda está no poder do Judiciário em estabelecer limites à atuação dos agentes e por fim, órgãos e entidades tendo como função fiscalizar e controlar organizações públicas e autoridades.

A partir do debate referente a definição de accountability pelos autores acima, Rocha (2013) irá trazer uma nova concepção para essa definição voltada para a forma e conteúdo. A forma seria a obrigação do Estado em fiscalizar e se for necessário punir seus próprios agentes, agindo na forma dos limites da lei e a substância seria o conteúdo daquilo que se procura e que se revela dessa fiscalização. Essas duas dimensões seriam a formal e a substantiva. Portanto, a primeira envolvendo a forma como o processo é conduzido e a segunda seria o que é importante extrair desse processo. De forma resumida, os aspectos formais/ legais que envolvem o processo de accountability seria a dimensão formal e o conteúdo daquilo que se fiscaliza, na forma como o agente público realiza suas atividades de acordo com às necessidades e interesses da sociedade seria a dimensão substantiva.

Portanto, Rocha (2013) mostra que é possível apontar a distinção entre a forma e a substância no processo de accountability, sendo a forma o ato de fiscalizar e punir nos

limites e na forma da lei e a substância, o conteúdo daquilo que se fiscaliza, tendo como base cinco componentes, a conformação; desempenho; atuação ética; compromisso com os princípios democráticos e defesa do interesse público. Assim, passa a ser importante não só os aspectos formais como a verdadeira essência da accountability, a substantiva.

A partir da construção do pensar o processo de accountability, a pesquisa caminha para o seu principal objetivo: identificar todos esses processos descritos acima dentro de práticas na administração pública brasileira. Ainda com todos os problemas e desafios, a administração pública brasileira vem cada vez mais avançando, principalmente com mecanismos criados a partir da Constituição de 1988. Com base nisso, irá se discutir no próximo tópico o surgimento e a função do controle interno no processo de accountability no Brasil.

2- Controle Interno

Para que se evite a ocorrência de fraudes e não venha deixar o patrimônio público vulnerável, no contexto da administração pública, é necessário aprimorar as ferramentas de controle que abrangem todas as áreas da gestão pública e todas as suas atividades (ARAÚJO *et al.*, 2016). É importante destacar que o controle é dividido em dois tipos, externo e interno, como consta na Constituição Federal de 1988 (CF/1988). O controle externo é de competência do Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas e o interno, é exercido pelos próprios órgãos da administração pública, ou seja, pode ser compreendido como um autocontrole que é instituído dentro da estrutura organizacional de cada entidade pública. Os dois possuem limitações, como é o caso do controle externo. Calixto e Velasquez (2005) afirmam que o controle externo apresenta algumas limitações no exercício de fiscalização e verificação da legalidade dos atos públicos, cumprimento dos planos de governo, avaliação da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública.

Entre os anos 1970 e 1980 houve uma necessidade de mudanças no modelo de administração pública burocrático adotado até então pelo país, pois houve necessidades de mudanças no papel do Estado e, portanto, sendo necessário uma reforma política e administrativa no mesmo, devido a redemocratização nesse período (PACHECO, 2010). Sendo assim, nesse cenário de adaptações foram surgindo ao longo do tempo o modelo da Nova Gestão Pública (NGP) que se baseia em procedimentos gerenciais modernos da administração do setor privado (SEABRA, 2001). O controle interno no setor público passou a ser obrigatório no Brasil a partir da CF/88, de modo que se passa a ser exigido a

existência de um setor de controle na parte interna da organização pública, em todos os três poderes, sendo eles: Executivo, Legislativo e Judiciário, de modo que as suas atividades sejam integradas aos órgãos de controle externo. Portanto, esse órgão de controle interno a estrutura organizacional dos entes públicos possui um poder de informação grande sobre a entidade, na medida que, a geração dessas informações para o público externo a organização pública, pode ser um aspecto relevante para o desenvolvimento de políticas públicas informacionais no Brasil.

Castro (2010) afirma que o controle é uma atividade fundamental se feito de modo adequado, pois, do contrário, abre espaço para desperdícios de recursos públicos e brechas para que os desvios apenas aumentem. O autor ainda afirma a importância do sistema de controle interno independentemente do tipo organizacional, visto que, esse auxílio na gestão tranquiliza o gestor no sentido que, ele sozinho, não possui domínio de todas as atividades e programas executados e geridos pela entidade.

Sobre o mesmo pensamento, o controle interno governamental é um relevante instrumento de auxílio à gestão pública, contribuindo no processo de decisão, bem como na análise de eficiência, eficácia, economicidade e transparência dos atos do gestor (NUNES, 2004). Tais características fazem parte dos princípios da Administração Pública, dispostos na CF/88, em seu artigo 37, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, segundo Abbas e Iqbal (2012) um sistema de controle interno em uma organização, se for aplicado de modo correto, evita o desperdício de recursos e serve como base para as operações contínuas, proporcionando um suporte gerencial a administração e possibilitando melhores conclusões sobre a performance da organização.

Os instrumentos de planejamento e controle na Administração Pública brasileira surgiram na CF/88 com os instrumentos de planejamento. Sendo o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses instrumentos servem de base para a gestão de curto e longo prazo da administração pública, e elencam as metas, programas e projetos do governo, sendo um importante mecanismo na gestão. O controle interno deve acompanhar a elaboração desses instrumentos e a sua execução, de modo que, se fiscalize se as metas e políticas públicas estão sendo executadas corretamente. Em 2000, foi publicada a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que institui limites a gestão fiscal e gastos públicos. Até o momento, as normatizações existentes possuíam o foco no

planejamento, controle orçamentário e fiscal, mas devido as necessidades de maior transparência e divulgação a população sobre as atividades da administração e não apenas os aspectos financeiros.

Um sistema de controle efetivo é um pré-requisito para uma melhor performance da administração pública. Portanto, se os processos de controle interno não forem implementados corretamente ou forem frágeis, a probabilidade de a organização não alcançar seus objetivos é muito grande (KEWO, 2017). Dado que os gestores públicos podem executar apenas o que as normatizações autorizam, é necessário haver maior planejamento de seus atos, uma vez que esse plano definirá o que será executado, quem serão os responsáveis, os resultados que se pretende alcançar, quais os recursos disponíveis, entre outros aspectos. Portanto, o sistema de controle interno emerge nesse contexto tendo como uma de suas atribuições acompanhar o cumprimento legal da organização pública e as condutas dos agentes, devendo haver o equilíbrio entre a autoridade e responsabilidade dos gestores públicos (CASTRO, 2015).

3-Procedimentos metodológicos

Para alcançar os objetivos da pesquisa foi realizado um estudo de caso baseado no município de Belo Horizonte/MG. Conforme Yin (2001), o estudo de caso é uma boa estratégia de pesquisa quando se procura identificar o “como” e “por que” algum fenômeno acontece, e quando o pesquisador possui poucas informações sobre o assunto e procura levantar mais informações para enriquecer a análise e consolidar seu estudo. Dessa forma, por demandar uma análise de cunho interpretativo dos dados coletados, optou-se por um estudo com abordagem qualitativa para que seja alcançado os objetivos dessa pesquisa.

Além da acessibilidade, contribuiu para a escolha do caso em análise o fato do poder executivo municipal da cidade de Belo Horizonte ter ocupado o primeiro lugar no ranking da 3ª Edição da Escala Brasil Transparente entre as capitais brasileiras e os municípios mineiros (EBT, 2017). Ademais, foram realizadas pesquisas exploratórias no site do Município, nas quais verificou-se que a Controladoria-Geral do Município (CTGM) é o órgão central de controle interno que possui um extenso rol de competências. Nos termos do Decreto nº. 16.738/2017 (BELO HORIZONTE, 2017a), compõem a sua estrutura organizacional as Subcontroladorias de Auditoria (SUAUDI), de Correição (SUCOR), de Ouvidoria (SUOUVI) e de Transparência e Prevenção da Corrupção (SUTRANSP). No que diz respeito ao acesso às informações municipais, promoção do controle social e

combate à corrupção, identificou-se que as Subcontroladorias de Ouvidoria e de Transparência e Prevenção da Corrupção assumem papel de destaque nesse contexto.

A técnica utilizada para coleta dos dados foi entrevista em profundidade, guiadas por um roteiro básico. Segundo Robles (2011), essa técnica de coleta possui um papel importante para compreender melhor os fenômenos sociais, pois por meio de diversos encontros de modo presencial entre o pesquisador e os atores entrevistados, é possível compreender a individualidade do ator e o ambiente onde ele vive. Portanto, a coleta de dados será elaborada a partir de dados primários e secundários. Os dados secundários serão coletados por meio do site institucional, de pesquisa bibliográfica em publicações, teses e dissertações relacionadas ao tema e de pesquisa documental, na qual serão consideradas informações disponíveis em normas (leis, decretos, atos normativos), atas de reunião, relatórios técnicos, dentre outros documentos que possam ser relevantes na pesquisa. Já nos dados primários, foram realizadas as seguintes entrevistas:

Quadro 01: Entrevistados por cargo e experiência

	Cargos dos entrevistados	Experiência no controle	Experiência na controladoria
Belo Horizonte / MG			
E1	Controlador-Geral do Município;	22 anos no TCE/MG	1 ano e 10 meses
E2	Subcontrolador de Auditoria;	19 anos no TCE/MG	1 ano e 10 meses
E3	Gerente de Relacionamento com o Controle Externo;	2 anos como estagiário na Prefeitura de BH	1 ano
E4	Controlador-Geral Adjunto e Subcontrolador de Transparência e Prevenção da Corrupção;	10 anos no TCE/MG	1 ano e 10 meses
E5	Subcontrolador de Ouvidoria;	1 ano e 10 meses	1 ano e 10 meses
E6	Subcontrolador de Correição;	7 anos exercendo advocacia foco “direito público”	10 meses
E7	Assessora Jurídica da Controladoria;	10 anos	10 anos
E8	Servidora da Secretaria de Fazenda.	33 anos	Entre os anos 2005 e 2006

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

A partir das entrevistas juntamente com análise dos sites institucionais, sejam eles, Portal de Dados Abertos, Programas e projetos da Controladoria-Geral do Município (CTGM) e Estrutura da Controladoria-Geral do Município (CTGM), usou-se da técnica de análise de conteúdo para que inferências pudessem ser feitas a partir dos dados coletados. Como coloca Freitas e Jauissek (2000), a análise de conteúdo nos permite fazer o tratamento desses dados, podendo assim, apresentar suas principais características. Além disso, adota-se a concepção de Bardin (2011) que configura o processo de análise em três determinadas etapas: pré-análise; tratamento dos resultados e inferência e

interpretação. Assim, temos o quadro com as categorias de análise que irão tratar de responder os questionamentos da presente pesquisa.

Quadro 02: Categorias Teóricas para análise dos resultados.

Categorias	Indicadores das Categorias	Coleta dos Dados
1- Analisar em que medida o Órgão de Controle Interno conduz o gestor público no	- Identificação da estrutura do controle interno e atribuições, sendo profissionalizante ou não e dotados de recursos suficientes e independentes	- Entrevista
	- Promoção de transparência	
cumprimento dos requisitos de accountability	- Justificação dos atos	
	- Promoção de sanções, caso apareça algum equívoco ilícito (Atribuídos ao controle interno)	
	- Padrões morais e éticos com base na responsabilidade (comportamento dos agentes)	
	- Promoção da responsividade, de acordo com as demandas da sociedade, o conteúdo do que fiscaliza (substantivo)	

Fonte: Elaborado pelo autor.

No total foram 08 entrevistados, com uma média de duração das entrevistas cerca de 40 minutos. Foram 08 entrevistas posteriormente transcritas e analisadas. Os encontros foram realizados na sede das Controladoria Municipal, em salas de reuniões, permanecendo no ambiente, apenas o pesquisador e o entrevistado. A partir dos documentos e das entrevistas analisadas, foi possível cumprir com o objetivo dessa pesquisa e analisar em que medida a controladoria de Belo Horizonte promove e fortalece a accountability

4- Análise e discussão dos resultados

Segundo aponta a literatura, no que se refere a concepção de accountability, principalmente a accountability horizontal (O'Donnell, 2001) é importante ter agências altamente profissionalizadas, dotadas de recursos suficientes e independentes. Nesse sentido, foi traçado o perfil da Controladoria do Município de Belo Horizonte, buscando entender em que medida o controle interno possui autonomia e estrutura para fiscalizar e contribuir com o processo de accountability.

Atualmente, em 2019, A Controladoria Geral de Belo horizonte é composta por 110 funcionários, sendo 87 efetivos e 23 comissionados. É importante destacar que o

cargo de auditor interno é efetivo no município. Nota-se uma qualificação expressiva do Controlador Geral, sendo graduado em Direito, com mestrado, doutorado e pós-doutorado em Direito. O mesmo é servidor efetivo no TCE/MG desde 1994. No ano de 2017, foi cedido pelo Tribunal a pedido do atual prefeito para ocupar o cargo máximo de confiança da Controladoria. Conseqüentemente, o Controlador trouxe para a sua equipe dois servidores do TCE/MG e um da CGU para cargos importantes e de chefia na Controladoria.

A estrutura da controladoria é baseada no modelo proposto pela CGU, como destaca o entrevistador E1:

“Aqui a gente seguiu, tendo exatamente essa linha, porque a linha tradicional do controle é uma linha de fiscalização de auditoria. Só que com essa ideia da visão mais ampliada de prevenção, detecção e correção, a gente, então, trouxe essas outras áreas para integrar esse nosso modelo estrutural.”

Além disso, na fala do entrevistado, aparece como e porque se estabeleceu a estrutura atual:

“Na verdade, a gente tem que entender que a Controladoria Geral é o órgão central do controle do município. A Auditoria já existia, a Corregedoria já existia, mas como órgãos separados, como órgãos independentes. A ideia de ter um órgão central que congregue essas funções no município, ele surgiu aqui em Belo Horizonte em dois mil e seis. A partir de dois mil e seis foi criado a figura da controladoria com o cargo de controlador geral exatamente para funcionar como esse órgão central de controle.”

A estrutura organizacional é elencada: pela CGU, por meio da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCLLA), com a exposição das diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos Sistemas Estaduais e Municipais de Controle Interno (CGU, 2016); e pelo TCE/MG, em sua Cartilha de Orientações sobre o Controle Interno como necessários em um SCI na administração pública (TCE/MG, 2012). Esses aspectos auxiliam a Controladoria de BH a conseguir ter mais espaço e posicionamentos positivos ao adotar novas práticas de controle interno no município. Dessa forma, nos termos do Decreto nº 16.738/2017 (BELO HORIZONTE, 2017a), a controladoria Geral do Município compõe a sua estrutura organizacional as Subcontroladorias de Auditoria (SUAUDI), de Correição (SUCOR), de Ouvidoria (SUOUVI) e de Transparência e Prevenção da Corrupção (SUTRANSP).

É perceptível um alto grau de profissionalização dentro do controle interno. Como bem aparece na fala dos entrevistados, a equipe recebe constantemente treinamentos para se aprimorarem ainda mais no dia a dia. Um dos grandes desafios enfrentado pela controladoria é o fato da não informatização do controle. Nas palavras do E1:

“A gente, na verdade, esse é um ponto muito interessante, porque essa é uma das falhas que a gente tem aqui. Os nossos fluxos não são muito bem desenhados, e a gente tem muito trabalho porque as questões são muito manuais. A gente não tem um sistema integrado aqui de tramitação de processos e documentos. Então assim, eu vou tramitar um ofício é tudo no livrinho de carga, e a gente tem um arquivo aqui, a auditoria tem um, a corregedoria tem outro. O arquivamento aqui é documental.”

Outro ponto levantado corresponde ao fato do limite que o controle interno possui frente ao controle dos agentes da prefeitura. Diferentemente do controle externo que possui mecanismos coercitivos, no sentido de ter poder para solicitar qualquer documento dentro de determinado prazo, o controle interno não possui esse poder, tendo ele que trabalhar todos os dias na conscientização dos gestores. O E1 destaca:

“A gente tem uma dificuldade também quando a gente depende, porque o controle externo ele tem medidas coercitivas, eu falo assim: Me manda esse documento em dez dias sobre pena de multa. Eu não tenho esse poder. Então, o que acontece, eu tenho que negociar, conversar, sensibilizar e isso às vezes atrasa um pouco o fluxo processual porque eu não disponho de medidas coercitivas para, por exemplo, obrigar que o gestor me responda naquele prazo que foi estipulado aqui por nós. Basicamente, acho que são essas as dificuldades que a gente tem.”

Um ponto importante a ser debatido é sobre a independência do Controle Interno. Nesse caso, é fundamental identificar qual o papel do controle interno. Segundo Castro (2015), seu papel fundamental é acompanhar o cumprimento legal da organização pública e as condutas dos agentes, devendo haver o equilíbrio entre a autoridade e responsabilidade dos gestores públicos. Nesse sentido, o controle interno não possui a função de punir, mas fazer com que o gestor municipal cumpra com as normas legais. Caso ele venha a cometer algum erro, cabe ao Tribunal de Contas identificar tal conduta e tomar as ações legais para julgá-lo. Ou seja, cabe ao Controle Interno apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional. Com isso, a princípio seria questionado o fato do Chefe do Executivo ter autonomia para escolher quem ocuparia o cargo de Controlador do município, o que tiraria a autonomia do controle interno, mas caso algum erro seja encoberto, a própria controladoria poderia colocar o mandato e reputação do Chefe do Executivo em risco. Portanto, percebe-se a partir do material coletado, por meio de entrevistas e documentos, a autonomia da controladoria de Belo Horizonte no sentido de ter passe livre para fiscalizar qualquer gestor público dentro da prefeitura e estar sujeito a sanções caso venha ter alguma atitude ilícita. Nesse sentido, o Chefe do Executivo tem

como principal aliado o Controle Interno para que se mantenha dentro das conformidades exigidas pelo Controle Externo. Isso é perceptível na fala do entrevistado E2:

“Então, se eu percebo que tem algo errado a gente vai ajudar a correção, a gente escuta muito aquela máxima do “mas eu sempre fiz assim”. Então, isso é uma questão complexa. Tá! Você sempre fez assim, mas não significa que está certo, a gente pode sofrer consequências, a gente tem a obrigação de melhorar.”

Para os entrevistados, E1, E2, E4 e E5, é muito difícil que os gestores enxerguem o Controle como parceiro, pois ainda possuem a visão de caráter punitivo. Desse modo, como destacado na fala acima, o controle interno tem trabalhado no sentido de corrigir práticas antigas que já não são aceitas pelo controle externo e o controle interno tem autonomia para corrigi-las internamente, pois caso contrário, poderão sofrer punições externas. Assim, o mesmo vem tentando corrigir todos os erros de gestão, auxiliando o chefe do executivo no enquadramento das normas legais.

No que tangencia a transparência/ informação a partir da visão dos autores Schedler (1999), O'Donnell (2001), Koppell (2005), Mainwaring (2003), o controle interno de Belo Horizonte cumpre bem o seu papel de transmitir as informações. Na fala do E4:

“Aqui na Sub Controladoria de transparência e prevenção da corrupção, a gente ficou responsável pela parte da transparência. Então, tanto a ativa quanto a passiva. Então a gente é responsável pelo portal e por gerenciar as demandas que são formuladas com base na lei de acesso à informação. Então, essa área é a diretoria de transparência que desenvolve. A gente está trabalhando também com a parte do fomento ao controle social, então a gente tem alguns projetos nessa área e aqui na sub controladoria a gente que acompanha e são projetos geralmente desenvolvidos com parceiros, então a gente tem o aluno auditor que a gente faz junto com a Secretaria Municipal de Educação que é bem legal. A gente começou no ano passado. “

A Subcontroladoria de transparência e combate à corrupção é regida a partir da publicação da Lei nº. 12.527/11 (BRASIL, 2011) que, além de estabelecer regras, prazos e procedimentos para a disponibilização e acesso às informações públicas, reforçou exigências legais de transparência dos atos praticados na administração pública, já previstos no texto da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) e suas posteriores alterações. Ou seja, qualquer informação que o cidadão desejar ter, ele pode solicitar no próprio site institucional da prefeitura. O grande ponto positivo dessa questão é o fato do controle interno de Belo Horizonte entender que o seu papel vai além de ser transparente, sendo capaz também de fomentar e incentivar o cidadão a buscar pela informação. Para

isso, vários programas de cunho fomentativo do controle social foram criados. Abaixo, é possível visualizar todos esses projetos e seus objetivos:

Quadro 03: Projetos executados com o objetivo de motivar o controle social

Projetos	Responsáveis	Parceiros	Pioneiros do Projeto	Público Alvo
Aluno Auditor	Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção	Secretaria Municipal de Educação	Distrito Federal - cederam metodologia e materiais	Adolescentes de escolas públicas municipais.
Ouvidor Jovem	Subcontroladoria de Ouvidoria	Secretaria Municipal de Educação e Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção	-	Adolescentes de escolas públicas municipais. Os alunos elegem o ouvidor que recolhe demandas ali da comunidade escolar, então denúncias, reclamações, elogios.
				Registram no sistema de ouvidoria.
Um Por Todos e Todos Por Um	Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção	Secretaria Municipal de Educação	CGU e Instituto Maurício de Souza, elaboraram o material voltado para a cidadania e ética para trabalhar com esses conceitos nessa faixa etária.	Crianças de 8 a 9 anos de idade de escolas públicas municipais.

Fonte: Elaborado pelo autor

Um ponto fundamental no processo de Accountability colocado por Schedler (1999) diz respeito à justificação. Depois que você compartilha alguma informação, é crucial que se justifique o porquê de ter desenvolvido tal atividade ou determinado ato. Nesse sentido, olhando para o papel do controle interno, ele também cumpre bem esse requisito. Na visão dos entrevistados E1, E2, E4, E5 e E6, o Controle Interno por ter um caráter preventivo e não punitivo, busca dialogar com todos os agentes públicos sobre as suas ações desenvolvidas e caso encontrem algum erro ou atitude indesejada é feito um questionamento, permitindo que o gestor justifique sua conduta e eventualmente a corrija ou aprimore caso seja necessário. Na fala do E2:

“Durante o processo de auditoria, o processo de auditoria tem algumas fases, então, tem primeiro o planejamento de tudo que será feito no ano, que a gente chama de planejamento anual. E aí, tem lá todas as auditorias que a gente planejou. Então, quanto você vai fazer uma auditoria, você inicia com o planejamento daquela auditoria. E aí planeja, aí você executa a auditoria e levanta alguns achados de auditoria. Daí você divulga esses achados para o auditado, então você manda um documento para ele dizendo “ são esses os problemas. Como você vai resolver isso? ” E aí ele te devolve o documento que vai pra dentro do processo. Depois a gente manda uma deliberação do que a gente pode recomendar alguma coisa para o auditado. E aí acompanha e

depois a gente monitoria se o que foi recomendando foi feito. Depois a gente, isso está tudo no processo de auditoria e depois a gente arquiva aquilo. ”

Dessa forma, a justificação, no caso do controle interno, aparece de forma diferente do controle externo, por exemplo. O Tribunal de Contas eventualmente pediria para que o chefe do Executivo justificasse suas ações, já o controle interno, por ser enquadrado como um parceiro, visa buscar solucionar com o gestor público eventuais problemas, cobrando que o mesmo cumpra com suas metas e eventualmente venha justificar qualquer problema que possa aparecer caso seja cobrado. A partir disso, os gestores também estão sujeitos a sanções dentro do controle interno. O entrevistado E6 destaca:

“Nós temos a função de aplicar esse regime disciplinar. O sub controlador de correição é o chefe da sub controladoria de correição e ele tem diversas funções. Acho que a principal por excelência é o julgamento dos processos que nós temos aqui na atividade fim. Nós temos dois meios de agir que é o processo, procedimento eliminar de apuração que é como se fosse uma sindicância ou uma investigação. E o PAD, que é o processo administrativo disciplinar que é quando você efetivamente julga o servidor em uma conduta e eventualmente aplica penalidade. “

Todos os agentes públicos estão sujeitos a sanções por parte do controle interno, isso só reforça ainda mais a sua autonomia. Mas, vale ressaltar ainda que o mesmo tenha essa autonomia, caso algum gestor público seja julgado pela Subcontroladoria e receba o veredito final de demissão, por exemplo, o Controlador Geral é notificado e o relatório final é enviado ao Chefe do Executivo, sendo somente ele capaz de demitir ou não determinado agente. Dessa forma, caso o mesmo não cumpra, é provável que venha a sofrer consequências que podem afetar sua gestão. Então, dificilmente ele sujaria seu nome para manter algum agente que tenha cometido algum ato ilícito.

Um dos pontos reflexivos dessa pesquisa parte da concepção da importância do controle como instrumento de conscientização do gestor público. Nota-se uma falta de padrões morais e éticos com base na responsabilidade. Os gestores públicos ainda parecem ser bastante resistentes ao controle. Na fala do E8 fica claro:

“Seria na visão deles como um predador, dentro do controle interno, pelo contrário, estamos aqui para auxiliar todos, da melhor forma possível e dentro das leis, mas a visão deles, a gente tenta passar essa imagem, que o setor é aberto ao nosso público que é a secretaria, e ela só vai errar se ela quiser, todos aqui estão abertos para ouvir. ”

A partir dessa constatação, nota-se um longo caminho pela frente. Não se pode esquecer da herança história do Brasil que se volta para o patrimonialismo e clientelismo. É preciso buscar maneiras para romper com essas práticas e o controle interno se mostra ainda mais eficiente e necessário nesse sentido. A controladoria de Belo Horizonte, por ser independente e ter a liberdade de fiscalizar qualquer gestor público, faz com que todos os agentes sejam forçados a se adequarem as normas legais, ainda que não seja por vontade própria.

Com isso, entra-se em um ponto crucial no processo de accountability, fruto principalmente do trabalho do Rocha (2013), ao trazer o fator substantivo para o processo de accountability. O Controle interno possibilita o cumprimento para além das exigências legais. Principalmente com a Subcontroladoria de ouvidoria, é possível mapear as principais demandas da sociedade, quais os reais problemas, se as medias implementadas estão surtindo efeito ou não, como destaca o E5:

“E esse ponto de vista analítico me permite fazer uma intervenção sistêmica, daqui na saúde que não está funcionando, qual remédio está faltando no posto, o que, que determinados lugares a poda de árvore não está sendo feitas, porque as lâmpadas estão queimando e não estão sendo trocadas, porque que nós temos semáforos com problema, o que está acontecendo no entorno da escola, A, B ou C, ou qualquer coisa do gênero. Então, enfim, nós temos uma participação, ela é grande? Não, ela é crescente e pode ser maior e a gente deseja que ela seja cada dia maior. “

Nesse sentido, pode-se perceber que a Controladoria de Belo Horizonte contribui significativamente para a promoção de accountability. Ainda que a mesma tenha muitos desafios e precise se aprimorar cada vez mais, isso reforça a ideia que está no caminho certo e que a accountability tem avançando significativamente. Entretanto, algumas ressalvas e reflexões devem ser feitas antes dessa pesquisa ser concluída.

Considerações finais

Se podemos traduzir a accountability para o Brasil? Pinho e Sacramento (2009) mostram que muito ainda precisa ser feito, mas que avanços já aparecem. Essa pesquisa tentou pensar a partir da construção do que se entende por accountability, como o Controle Interno contribui na promoção do mesmo. É importante destacar que o controle interno é uma parte pequena quando se considera todo o sistema de controle do país. Uma das principais constatações refere-se ao Controle Interno contribuir para a promoção da accountability, de fato. Dentro do entendimento de O'Donnell (2001), sobre accountability horizontal, é necessário que as agências fiscalizadoras sejam

independentes para que possam julgar de forma correta os agentes públicos. Isso poderia ser questionado nesse caso, já que o chefe do Executivo possui poder para escolher o Controlador do município. Entretanto, como destaca Castro (2015), o Controle interno precisa ser um instrumento de auxílio do poder executivo, então, isso não comprometeria a fiscalização. E caso isso aconteça, o controle externo, por ter legitimidade punitiva, certamente julgaria a administração por má conduta.

A partir dessa constatação, fica a reflexão sobre a responsabilidade ainda maior do Tribunal de Contas em fiscalizar o executivo de maneira mais precisa e eficiente. Notase que a Controladoria de Belo Horizonte se adequou aos documentos pedidos pelo Tribunal. Tudo é revisado antes e caso seja identificado alguma falha, automaticamente ela é corrigida para que nada de irregular seja enviado para o Tribunal. Com isso, na fala dos próprios entrevistados, aparece o questionamento sobre a lógica do Tribunal de Contas em apenas recolher determinados documentos de forma legal, sem de fato viver e acompanhar o dia a dia das atividades dentro da prefeitura. Isso fica ainda mais difícil quando a escala se amplia a nível Estadual. Portanto, fica o questionamento se o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais consegue ser eficiente e cumprir com sua função. O Controle Interno do município de Belo Horizonte entendeu que o seu papel não é punir, mas sim conscientizar, no sentido de prevenir qualquer erro que possa aparecer na gestão. E isso só reforça a sua importância, pois ele é capaz de corrigir erros, poupar custos, ser mais eficiente e reverter situações que no futuro poderiam trazer sérios problemas para a administração pública como um todo. Essa é a diferença entre o Tribunal de Contas e a Controladoria. Se o Tribunal de Contas identificar alguma irregularidade, ele muitas vezes poderá apenas punir, mas não reverter determinada situação. Já a controladoria é capaz de reverter qualquer problema que venha a ser identificado. O controle acontece no dia a dia, antes, durante e após qualquer prestação de serviço acontecer.

A Controladoria de Belo Horizonte é a prova que o Controle Interno é fundamental no processo de accountability no país e na construção de uma administração pública mais eficiente. Entretanto, é preciso destacar o quanto essa estrutura está distante da realidade dos municípios de Minas Gerais. É quase impossível pensar um sistema estruturado dessa forma dentro de prefeituras pequenas. O município de Belo Horizonte entendeu que para ser eficiente em suas ações, precisaria de uma estrutura capaz de subsidiar o Chefe do Executivo em suas tarefas. Caso contrário, o mesmo teria sérios problemas para dar conta da demanda imposta pela capital do Estado de Minas Gerais. Resta saber se seria viável

e se outras realidades teriam condições e como fariam para ter uma Controladoria tão bem estruturada e com essa visão de conscientização dos gestores públicos sobre suas ações. Para pesquisas futuras, é interessante estudar mais a fundo a integração entre o Controle Interno e o Tribunal de Contas. Como é de caráter do Tribunal fiscalizar e punir, reforça a importância do fortalecimento dessa instituição e dos seus mecanismos de avaliação para que a dimensão de accountability seja ainda mais fortalecida e praticada no Brasil. Em hipótese alguma, o caso de Belo Horizonte deve ser usado para explicar outros contextos, por estar enquadrado em uma outra realidade. Nesse sentido, no caso de Belo Horizonte, o Controle Interno estaria contribuindo para o processo de accountability no país, mas não significa que no restante do Estado de Minas Gerais e do Brasil isso esteja acontecendo. Mas o modelo de Belo Horizonte pode servir de exemplo para inspirar outros contextos locais.

Bibliografia:

ABBAS, Q.; IQBAL, J. Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices. **Middle-East Journal of Scientific Research**, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

O'DONNELL, Guillermo. Democracia delegativa? *Novos Estudos*, São Paulo, n. 31, p. 25-40, out. 1991.

PINHO, J., A. G.; SACRAMENTO, A. R. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

OLIVEIRA, A. C. de; SANTOS, N. de A. Transparência Passiva nos pequenos Municípios Brasileiros. In: **XI Anpcont**, 2017.

OLIVEIRA, R. S. de; RAMINELLI, F. P.. O direito ao acesso à informação na construção da democracia participativa: uma análise da página do conselho nacional de justiça no facebook. **Sequência (Florianópolis)**, Florianópolis, n. 69, p. 159-182, dez. 2014.

FILGUEIRAS, F. Além da transparência: accountability e política da publicidade. **Lua Nova**, n. 84, 2011.

FILGUEIRAS, F.; ARANHA, A. L. M. Controle da corrupção e burocracia da linha de frente: regras, discricionariedade e reformas no Brasil. **DADOS-Revista de Ciências Sociais**, v. 54, n. 2, 2011.

FERNANDES, L. D. L. F.; BORGES, T. J.; LEITE JUNIOR, M. C. R. Auditoria e Controle Interno no Setor Público e sua Contribuição para a Democracia. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 15, n. 1, p. 642-654, 2017.

ALVES, A. G. de S.; MORAES, V. F. de J. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Disponível em:

<<https://www.google.com.br/webhp?sourceid=chromeinstant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#safe=strict&q=lei%204320>>. Acesso em: 12 out. 2019.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Eds.). *The self-restraining state. Power and accountability in new democracies*. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

KOPPELL, Jonathan G. S. Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of “Multiple Accountabilities Disorder”. *Public Administration Review*. Vol. 65, nº 1, p. 94-108, jan./fev. 2005.

CENEVIVA, Ricardo. Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. Anais do EnANPG-2006. São Paulo. Novembro de 2006.

Mainwaring, Scott. “Introduction: Democratic Accountability in Latin America.” In: *Democratic Accountability in Latin America*, por Scott Mainwaring e Welna Christopher, 3- 33. New York: Oxford University Press, 2003.

SCHOMMER, P. C.; ROCHA, A. C.; SPANIOL, E. L.; DAHMER, J.; SOUSA, A. D. Accountability and co-production of information and control: social observatories and their relationship with government agencies . *Revista de Administração Pública*, v. 49, n. 6, p. 1375-1400, 2015.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 4, p. 901-925, 2013.

ARAÚJO, Marcelo; SANCHEZ, Oscar Adolfo. A corrupção e os controles internos do estado. *Lua Nova*, v. 65, p. 137-73, 2005.

L.; PACHECO, R. S. (Orgs.). **Burocracia e Política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

SEABRA, S. N. A nova administração pública e mudanças organizacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 35, n. 4, p. 19-43, 2001.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público: Integração das áreas do ciclo de gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KEWO, C. L. The influence of internal control implementation and managerial performance on financial accountability local government in Indonesia. **International Journal of Economics and Financial Issues**, v. 7, n. 1, p. 293-297, 2017.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2ª reimpressão, 2011.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. **Organizações & Sociedade**, v. 24, n. 82, 2017.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.