

## **Planejamento e controle interno no setor público: uma relação orientada para resultados**

### **Planning and internal control in the public sector: a results-oriented relationship**

DOI:10.34117/bjdv7n4-186

Recebimento dos originais: 07/03/2021

Aceitação para publicação: 08/04/2021

#### **Marilaine Aparecida Ferreira**

Mestranda em Gestão e Estratégia pela Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ

Prefeitura Municipal de São Lourenço  
Praça Duque de Caxias, São Lourenço/MG  
E-mail: marilaineaparecidaferreira@gmail.com

#### **Daniel Ribeiro de Oliveira**

Doutor em Economia pela Universidade Federal Fluminense - UFF  
Professor do Departamento de Ciências Econômicas do ICESA/UFRRJ  
Rodovia BR-465, Seropédica/RJ  
E-mail: daniel.eco@uol.com.br

#### **RESUMO**

A formulação da estratégia pode ser vista como o processo no qual é estimado um padrão a ser utilizado para a consecução de objetivos. No entanto, ao se determinar as metas da organização, torna-se necessário o estabelecimento de mecanismos de controle desse planejamento, a fim de medir o desempenho, bem como de subsidiar novas decisões. Nesse contexto, destacam-se os controles internos com sua atividade sistêmica, que abrange toda a organização e inclui análises minuciosas acerca dos vários microprocessos integrantes da dimensão macro do planejamento. Este trabalho aborda a perspectiva da estratégia no âmbito do setor público como prática para alcance de resultados e reconhece que ela compõem uma atividade central, capaz de ensejar consequências indesejáveis quando não conduzida com seriedade, destacando o papel dos controles internos na sua implementação e no acompanhamento do planejamento. Ao se trabalhar os conceitos de planejamento, controle interno e estratégia, relacionando-os mutuamente, demonstrou-se que o controle compõe uma atividade estratégica, a qual garante a aproximação entre o que se planejou e o que se efetivou, sendo portanto fundamental para que o setor público venha a atingir a otimização de resultados que lhes são esperados.

**Palavras-chave:** planejamento; estratégia; controle interno

#### **ABSTRACT**

The formulation of the strategy can be seen as the process in which a standard to be used for the achievement of objectives is estimated. However, when determining the organization's goals, it becomes necessary to establish mechanisms to control this planning, in order to measure performance, as well as to support new decisions. In this context, we highlight the internal controls with their systemic activity, which covers the entire organization and includes detailed analyses about the various microprocesses that

are part of the macro dimension of planning. This paper addresses the perspective of strategy within the public sector as a practice to achieve results and recognizes that it makes up a core activity, capable of giving rise to undesirable consequences when not conducted seriously, highlighting the role of internal controls in its implementation and monitoring of planning. By working on the concepts of planning, internal control and strategy, relating them mutually, it was demonstrated that control makes up a strategic activity, which ensures the approximation between what was planned and what was accomplished, therefore being essential for the public sector to achieve the optimization of results that are expected.

**Keywords:** planning; strategy; internal control

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de planejamento configura-se como instrumento de que as organizações, inclusive as do setor público, dispõem para administrar sua relação com o futuro, na medida em que as decisões planejadas e executadas no presente repercutirão em resultados vindouros. Sabe-se que no estudo dos grandes níveis hierárquicos de uma organização há três tipos de planejamento: o estratégico, o tático e o operacional, sendo que o primeiro refere-se às tomadas de decisões estratégicas, com o fim de viabilizar ações para o alcance dos objetivos de longo prazo (OLIVEIRA, 2012).

A estratégia, que representa o caminho mais adequado para o alcance dos objetivos, deve balizar o planejamento estratégico com a função de fornecer aos gestores parâmetros para organização e condução do negócio. Tal modelo de planejamento deve englobar toda a empresa. Nas palavras de Oliveira (2012) trata-se do processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com os fatores externos – não controláveis – e atuando de forma inovadora e diferenciada.

À vista das definições, o planejamento estratégico mostra-se ferramenta importante para que os administradores possam otimizar sua gestão, ao passo que compreende a análise das oportunidades e dos pontos fortes e fracos das organizações, sempre visando ao alcance dos objetivos e, por isso, carece ser usado também na área pública.

Com o advento do novo modelo de Administração Pública, conhecido como Gerencialismo, cujos princípios enfatizam a profissionalização do setor público e o uso de práticas de gestão do setor privado (PAULA, 2005), a utilização desse modelo de planejamento na condução das políticas públicas assumiu posição relevante. Por isso, considera-se a implementação de planejamento estratégico adequado ao modelo

administrativo pós-burocrático o qual baseia-se nos valores de eficiência, eficácia e competitividade (SECCHI, 2009).

Portanto, ao gestor público compete manter uma estrutura de apoio ao planejamento, a fim de cumprir os objetivos e a missão a que está adstrito. Contudo, há intempéries que podem ocorrer e que são capazes de obstar o desempenho das estratégias implantadas para concretização das metas planejadas. Assim sendo, faz-se ideal que a estrutura de planejamento seja composta, também pela atividade de controle, sendo esta destinada a verificar se as ações se executadas condizem com o que fora planejado, sempre com a finalidade de garantir o atingimento de objetivos predeterminados.

Tendo em vista serem as controladorias recursos relevantes para o alcance da economicidade, eficiência e legalidade da gestão pública (SILVA, 2002), o presente trabalho abordará a temática do planejamento estratégico no setor público, relacionando-o à atuação dos controles internos como forma de aprimoramento da gestão. Enfatizará também a importância da análise das atividades operacionais (micro-processos) na condução dos objetivos maiores da organização.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O CONTEXTO DA GESTÃO PÚBLICA**

Sabe-se que fatores de variadas ordens influenciam o funcionamento do setor público (CAVALCANTE, 2017), de maneira que as transformações políticas, econômicas e sociais caracterizam-se terreno fértil para mudanças de paradigmas. Foi nesse viés que a redefinição do papel do Estado transcorreu em meio à crise dos anos 70, quando se iniciou o esfacelamento do modelo de Estado intervencionista, burocrático e provedor de direitos sociais. Quatro fatores contribuíram fortemente para tal evento: a crise econômica mundial, a crise fiscal, a ingovernabilidade e a globalização. Os governos possuíam menos recursos e mais déficits, ao mesmo tempo em se mostravam inaptos a resolverem seus próprios problemas, perdendo parcela significativa do poder de ditar políticas macroeconômicas. Nesse contexto de escassez de recursos e enfraquecimento estatal, surgiram os sinais de esgotamento do então predominante modelo burocrático (ABRUCIO, 2006).

A resposta ao declínio da burocracia correspondeu à introdução, em larga escala, de padrões gerenciais na Administração Pública, inicialmente em alguns países do mundo anglo-saxão e, posteriormente, na Europa continental e no Canadá (ABRUCIO, 1997) os quais objetivavam a transição de um Estado predominantemente intervencionista e

dirigista para outro mais voltado à seara da regulação (CAVALCANTE, 2017). Surgia o chamado Gerencialismo (*managerialism* ou *New Public Management*), um modelo normativo destinado à estruturação da administração pública, cujos principais valores são eficiência, eficácia e competitividade (SECCHI, 2009). Em busca destes ideais, foram implantados, num primeiro momento, mecanismos que aproximavam a administração pública da iniciativa privada tais como a gestão por objetivos e resultados, a avaliação e pagamento por desempenho, os sistemas de qualidade e as parcerias público-privadas, e, num momento posterior, mecanismos que inseriam referências de qualidade e participação, como priorização da qualidade dos serviços prestados, empoderamento do cidadão, *accountability* e transparência (CAVALCANTE, 2017).

No Brasil, discussões sobre o parâmetro de funcionamento da Administração Pública e suas práticas de gestão ganharam relevo, especialmente, após o início da reforma administrativa, implementada em meados da década de 90, e que inaugurou as características da denominada Administração Pública Gerencial (VILHENA; HIRLE, 2013). A proposta gerencialista objetivava promover um governo mais flexível, eficiente e responsivo à sociedade, além de fomentar o enxugamento das responsabilidades e funções estatais (CAVALCANTE, 2017).

As mudanças advindas com o Gerencialismo abriram caminho para inúmeras transformações na Administração Pública. Grande parte da agenda pós *new public management* tem como base os princípios e as diretrizes do próprio NPM (CAVALCANTE, 2017), à exemplo da Governança que inclui mecanismos participativos de deliberação na esfera pública (SECCHI, 2009) Assim, é possível afirmar que as boas práticas advindas pela busca da eficiência e efetividade administrativa são heranças do Gerencialismo que não foram abandonadas, mas, aprimoradas, permanecendo sólidas nas agendas de gestão.

Percebe-se que, paralelamente à evolução dos paradigmas de gestão, subsiste a crescente necessidade da estruturação de estratégias inovadoras, as quais podem ser definidas como a atividade de geração e implementação de novas ideias, com vistas à criação de valor para a sociedade (CAVALCANTE; CUNHA, 2017). Em geral, a execução dos serviços costuma esbarrar nos processos burocráticos administrativos (SAAD, 2015), daí a importância de práticas mais eficientes e modernas de gestão, a fim de contribuir para elevar a produtividade e a efetividade das políticas públicas (VILHENA; HIRLE, 2013).

Portanto, ao englobar a dimensão sociopolítica e a governança em seu escopo, sem abandonar os conceitos da eficiência e eficácia, o Estado gerou um modelo contextual hábil a oferecer uma abordagem entre o sistema governamental e o ambiente que exige a combinação de boas práticas de gestão pública (SECCHI, 2009), nas quais se inserem aquelas voltadas para os instrumentos de planificação e controle das atividades.

## 2.2 PLANEJAMENTO, ESTRATÉGIA E CONTROLE INTERNO

A essência do planejamento estratégico é viabilizar a uma organização a definição de escolhas, concentrando esforços e recursos para sua implantação. Para o setor público, algumas destas escolhas são previamente definidas em sua própria razão de existir (missão), que é caracterizada pela prestação de serviços públicos aos administrados (GONÇALVES *et al*, 2018)

Embora de predominância na área privada, o modelo de planejamento estratégico amolda-se ao setor público, pois estabelece a direção principal a ser seguida e conduz a organização nesse sentido, englobando ambientes internos e externos. Assim sendo, “o planejamento estratégico, inserido em um modelo de gestão estratégica, deve ser considerado como um meio e não como um fim para que a organização possa atingir seus resultados” (ABDALLA, *et al*, 2019, p. 63).

Como os ambientes interno e externo estão em constante mudança, impondo novas demandas, propiciando oportunidades, gerando riscos e ameaças, as organizações não podem fazer sempre as mesmas coisas e da mesma maneira. É preciso estar permanentemente interagindo com o ambiente, a fim de perceber essas mudanças, acompanhar as alterações e assim garantir respostas ágeis e efetivas aos anseios da sociedade. Essa necessidade de interação incessante constitui um processo contínuo e dinâmico de evolução e adaptação em relação à realidade. Como um instrumento de gestão, o planejamento estratégico auxilia os administradores no processo decisório, desde as decisões mais simples, relativas ao dia-a-dia, às mais complexas que dizem respeito ao futuro da organização (GIACOBBO, 1997)

No modelo da nova administração pública, de perfil gerencial, o foco está no usuário-cidadão e na busca da efetividade das políticas e da boa alocação dos recursos públicos (SECCHI, 2009), tanto é que a Constituição Brasileira de 1988 destaca-se como Dirigente, fato que corrobora a ideia de Estado do Bem comum, sempre demandante de ações positivas do governo.

O novo viés de Estado requer, assim, evolução do modelo de gestão pública. É necessário inovar e a História mostra isso, especialmente com o abandono do modelo burocrático, o qual primava por uma estrutura administrativa centralizada e rígida, e com a conseqüente adoção do modelo gerencial que busca a realização máxima da eficiência administrativa ao centralizar a atuação da Administração no cidadão-usuário (PAULA, 2005).

Destarte, o Estado, em sua conotação atual, é o grande provedor dos serviços públicos. É dele a responsabilidade de implementação dos direitos e das garantias individuais e coletivas. Conforme preleciona Augustinho Paludo (2013) a atividade financeira é exercida pelo Estado visando ao bem comum. Ela está vinculada à arrecadação de recursos destinados à satisfação das necessidades públicas básicas inseridas na ordem jurídico-constitucional, atendidas mediante a prestação de serviços públicos, a intervenção no domínio econômico, o exercício regular do poder de polícia e o fomento às atividades de interesse público/social.

Pensar num Estado com tantas atribuições significa a indispensabilidade do uso racional dos recursos, haja vista que as necessidades são sempre maiores que as possibilidades. Desse modo, a verificação prévia e cuidadosa dos fatores para a tomada de decisões advinda do planejamento estratégico colabora para que as ações executadas tenham maiores chances de acertos. Outrossim, é também característica desse modelo de planejamento a otimização dos recursos, conforme a realidade das empresas (OLIVEIRA, 2012).

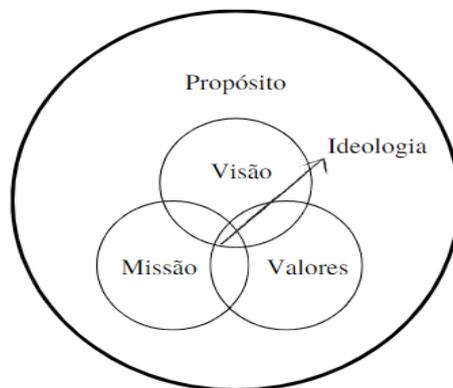
A adoção do planejamento estratégico requer, normalmente, uma mudança bastante significativa na filosofia e na prática gerencial da maioria das empresas públicas ou privadas. Especificamente no caso do setor público, a organização não é voltada para o lucro, mas sim para o atendimento das demandas da sociedade, sendo este o motivo de sua existência, o que Abdalla *et al* (2019) denominam de propósito organizacional. Desta forma, o planejamento estratégico deve observar as técnicas de efetividade para a busca deste propósito.

Oliveira (2012), decompõe o processo de planejamento em fases. Inicialmente, através do diagnóstico estratégico, é preciso estabelecer, por exemplo, a visão da organização. Esta consiste num macro-objetivo que expressa onde e como a organização estará no futuro, caracterizando-se, ainda, como um elemento motivador. Outros fatores também devem ser considerados tais como valores, análises internas e externas, etc.

Posteriormente, passa-se à percepção da missão da organização, ou seja, a razão de sua existência. Definem-se os objetivos e desafios, considerando objetivo como algo que se quer alcançar e desafios como as situações a serem enfrentadas para este alcance. Os objetivos concretizam a missão e a visão da empresa. Eles devem ser específicos, passíveis de serem alcançados, flexíveis e mensuráveis. Especificados os objetivos e desafios passa-se, então, à estratégia para concretizá-los. Por fim, verifica-se o controle e avaliação do planejamento estratégico, cuja função é assegurar que o desempenho real alcance os padrões estabelecidos nas fases anteriores. O controle precisa assegurar o não distanciamento entre o pensar e o agir, de forma que as estratégias estabelecidas sejam, de fato, realizadas.

Cumprido salientar que a escolha da estratégia a ser adotada por parte das organizações associa-se às características específicas, bem como ao ambiente ao qual está inserida. A partir dessa análise é que se escolherá o modelo e ferramentas a serem implementados. Propósito, missão, visão e valores carecem estar alinhados a fim de direcionar as estratégias da organização em uma ideologia central (ABDALLA, *et al*, 2019), conforme figura apresentada:

Figura 01: Propósito, missão, visão e valores



Fonte: ABDALLA, Márcio (*et al*), 2019, p. 72

À vista disso, o ciclo do Planejamento Estratégico começa com a análise das forças macroambientais (ambiente externo) e com a elaboração dos norteadores estratégicos (visão, missão e valores) para formulação dos projetos e plano, com posterior controle de resultados e análise de eficiência e eficácia (OLIVEIRA, 2012).

Observa-se, por conseguinte, uma concatenação lógica de ações nas quais insere-se a de controle. Na área pública, o controle é exercido em função de exigências legais. A Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, em seu artigo 75, trouxe para a

Administração Pública a obrigação de manter a atividade de controle, denominado Controle de Execução Orçamentária, que compreende a legalidade dos atos de arrecadação de receita e realização de despesa, a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos e o cumprimento dos programas de trabalho (BRASIL, 1964).

Em 1967 o Decreto-Lei 200 estabeleceu no artigo 6º que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competências e controle, sendo este último exercido em todos os níveis e órgãos. Ainda naquele ano, a Constituição Federal (CF/67) trouxe em seu texto a obrigatoriedade de que a fiscalização financeira e orçamentária da União fosse exercida por sistemas de controle interno do poder executivo, instituídos por lei (BRASIL, 1967).

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 ampliou a competência dos controles internos ao determinar que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário mantenham, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e na execução de programas de governo; comprovar eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades bem como aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de créditos, avais e garantias; apoiar o controle externo no exercício de suas competências. Outrossim, no artigo 31, a Carta Magna determina que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei (BRASIL, 1988).

Fomentando a atividade de controle no setor público, a Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabeleceu no artigo 59 que a fiscalização do cumprimento de seus dispositivos será exercida pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e pelo Sistema de Controle Interno de cada poder e do Ministério Público (BRASIL, 2000).

Portanto a legislação brasileira determina a obrigatoriedade da criação e manutenção dos sistemas de controles internos na área pública, os quais zelarão pelo uso correto, racional e eficiente dos recursos, colaborando para que as metas da entidade sejam alcançadas e os serviços públicos sejam prestados com qualidade. Nesse sentido, conceitua-se o Controle Interno como uma ferramenta de gestão pública que proporciona, entre outros benefícios, fornecer aos gestores públicos informações gerenciais que

facilitam a tomada de decisão e o cumprimento das metas planejadas (SOARES; SCARPIN, 2013).

Cruz e Glock (2003) definem que o ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar ao mesmo tempo em que subsidia e garante a execução do planejamento. Para eles, no caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estejam sendo rigorosamente observados.

Os sistemas de controle interno, na medida em que possuem como competência a avaliação dos resultados da gestão, prestam-se para medir, avaliar e prever comportamentos capazes de distanciar a Administração Pública de seus objetivos essenciais, quais sejam, a prestação de serviços públicos de qualidade aos cidadãos. É neste sentido que para Filgueiras e Queiroz (2016) a avaliação de políticas públicas significa constituir uma política na qual essa função seja institucionalizada para gerar aprendizados gerenciais, corrigir falhas, prestar *accountability* e, por sua vez, contribuir para a participação da sociedade.

Martins (2005) define a gestão dos recursos públicos como um conjunto estruturado de regras e atividades que envolvem quatro subsistemas que são: o planejamento, a prospecção e provisão (definição da disponibilidade e condições de provisão), a aplicação (alocação) e, por fim, o controle tido este como o registro, monitoramento e avaliação de recursos públicos com relação à conformidade e desempenho.

Além de representar um dos braços da gestão dos recursos públicos, o controle também figura como uma das cinco funções universais da ciência da Administração - prever, organizar, comandar, coordenar e controlar – relacionando-se com as todas as outras e figurando-se indispensável para o atingimento dos objetivos previstos pelas organizações (SILVA, 2002).

De se destacar que na área pública a temática Controle Interno é definida pela INTOSAI (*The International Organisation of Supreme Audit Institutions*) como um processo integrado pela direção e corpo de funcionários estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados com base (i) na execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (ii) no cumprimento das obrigações de *accountability*, (iii) no cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e (iv) na salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano (SOUSA *et al.* 2017).

Autores como Soares e Scarpin (2013) e Souza e Oliveira (2017) são enfáticos ao dizerem que o Controle Interno é ferramenta de gestão pública. Ainda nesse viés, Monteiro (2015) atesta a significância do Controle Interno como elemento de segurança para a gestão, seja na redução de riscos ou na garantia de cumprimento de princípios, regulamentos e normas a que o setor público se sujeita.

Destarte, uma das principais funções dos sistemas de Controle Interno no que se refere à fiscalização da efetividade e eficiência da Administração é o Gerenciamento de Riscos Corporativos. A relação existente entre ambos vem exposta no guia *Internal Control – integrated framework* (COSO – IC, 2013). Segundo este documento a estrutura de Controle Interno concentra-se em cinco componentes: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação; atividades de comunicação e monitoramento.

O ambiente de controle descreve um conjunto de padrões, processos e estruturas que fornecem a base para a realização da atividade de controle interno em toda a organização. Tal ambiente é operado em uma organização que se esforça para atingir seus objetivos estratégicos, fornecer confiabilidade aos relatórios financeiros; operar seus negócios de maneira eficiente e eficaz; cumprir com leis e regulamentos aplicáveis; salvaguardar ativos (COSO – IC, 2013).

A avaliação de riscos refere-se ao componente que determina como os riscos serão gerenciados, sendo estes considerados eventos que afetam adversamente a conquista dos objetivos organizacionais. Quanto às atividades de controle tratam-se de ações, políticas ou procedimentos que ajudam a atenuar os riscos a fim de garantir a consecução dos resultados. As informações, geradas por fontes internas ou externas, apoiam os demais componentes do controle ao passo que a comunicação tem por meta disseminar informações importantes dentro e fora da organização. Por fim, as atividades de monitoramento representam avaliações periódicas ou contínuas destinadas a verificar se cada um dos cinco componentes do Controle Interno estão presentes e em funcionamento (COSO-IC, 2013).

Corroborando as definições já apresentadas, o COSO (2013) classifica o Controle Interno como um processo efetuado pelo Conselho de Administração, gerência e outro pessoal de uma entidade projetado para fornecer segurança razoável em relação à consecução dos objetivos relacionados às operações, relatórios e conformidade.

Diante das metas previstas nas peças orçamentárias, alinhar planejamento, estratégia, controle de resultados, bem como identificação e prevenção de riscos torna-se

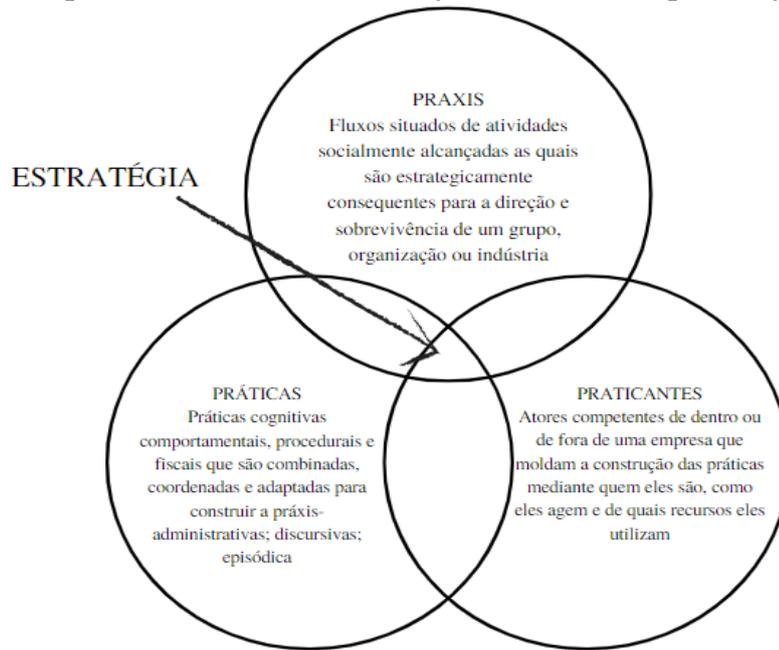
crucial para o alcance de uma situação de satisfação dos cidadãos usuários do serviço público. Soares e Scarpin (2013) afirmam que no sentido finalístico da atuação governamental, a coletividade é a mais beneficiada quando um controle interno é eficiente na sua gestão, destinando corretamente o uso dos recursos captados da população.

Por isso, os atos praticados pelos gestores públicos precisam ser controlados para garantir o fiel cumprimento dos ordenamentos legais e dos princípios constitucionais da administração pública, de modo que se previna o mau gerenciamento dos recursos públicos (SOUZA e OLIVEIRA, 2017) e que se implemente a boa condução da estratégia. Tais constatações indicam que sistemas frágeis de controles internos, incapazes de produzir mecanismos de prevenção como gerenciamento de riscos, tendem a comprometer os resultados esperados e estrategicamente planejados pela gestão pública, quais sejam, o alcance eficiente e eficaz das metas previstas nas peças orçamentárias.

Em última análise, a função do gerenciamento de risco na Administração Pública é a materialização do interesse coletivo, devendo, assim, resultar em melhorias na qualidade do serviço ofertado e na eficácia das políticas públicas (ÁVILA, 2014). À vista disso, é possível afirmar que os Controles Internos existem para assegurar a realização dos objetivos estratégicos do setor público, diminuindo riscos de inexecução, de forma a representar uma garantia de concretização do modelo de planejamento estratégico porventura adotado.

Situa-se o Controle Interno, portanto, no rol das atividades estratégicas do setor público, seja na fase de elaboração e, sobretudo, na desempenho. Jarzabkowski, Balogun e Seidl (2007) definem que uma atividade é considerada estratégica na medida em que colabora para os resultados estratégicos, direções, sobrevivência e vantagem competitiva da empresa. Os autores abordam a estratégia como prática, citando um conceito de Reckwitz segundo o qual as práticas são comportamentos rotineiros que consistem em vários elementos, interligados um ao outro: formas de atividades corporais, conhecimentos, know-how, sendo que o uso das práticas liga-se ao “fazer” e podem ser utilizados para a compreensão de como a atividade estratégica é definida. Assim, o entendimento sobre a construção da atividade estratégica passa pelo exame das práticas utilizadas. Observa-se a figura:

Figura 02: Uma estrutura conceitual para analisar a estratégia como prática



Fonte: adaptado de JARZABKOWSKI, BALOGUN e SEIDL, 2007, p. 08

O esquema retrata a importância da observação dos três componentes da estratégia: Práxis, práticas e praticantes. Além disso, a pesquisa de estratégia como prática também deve abarcar a estratégia como fluxo de atividade situado socialmente e que traz resultados para a sobrevivência da organização (JARZABKOWSKI, BALOGUN e SEIDL 2007). Para além da visão prescritiva de estratégia, existe a visão da estratégia baseada nas práticas das ações cotidianas, rotineiras e essenciais para o desenvolvimento organizacional. Destarte a estratégia como prática contribui para uma visão micro da organização incluindo a relevância no fator humano (ABDALLA *et al*, 2019).

Embora a literatura ainda traga uma postura de estratégia vista de cima para baixo, entender os processos subjacentes e lidar com experiências individuais (quem, como age, quais as consequências da ação) é fundamental para a composição do processo cíclico de gestão ao qual o controle interno se encaixa. Nesse sentido, é preciso considerar que tantos gerentes de níveis intermediários e inferiores, bem como funcionários são importantes atores estratégicos (JARZABKOWSKI, BALOGUN e SEIDL 2007), portanto, passível de terem suas ações monitoradas e controladas, sempre visando à consecução dos objetivos maiores da organização por meio da prevenção de eventos de riscos que podem impedir sua concretização.

Essas considerações corroboram o caráter holístico da atividade de controle interno, a qual se faz presente em toda a organização, atestando também o que é afirmado

por Abdalla *et al* (2019) que a gestão estratégica, ao contrário do pensamento centralizado, traz o conceito da visão sistêmica e da integração entre os setores organizacionais do qual o planejamento faz parte.

### 3 CONCLUSÃO

A complexidade da Administração Pública demanda muitas perspectivas de ação, tendo em vista as responsabilidades na solução dos problemas sociais que este setor carrega. Atender à tão grande demanda requer boa gestão dos recursos públicos, os quais são condutores da promoção de bem estar e desenvolvimento humano.

Tal complexidade de atribuições requer uma administração alinhada a objetivos, com implantação do planejamento estratégico voltado à melhoria na produção de resultados e sempre no sentido de viabilizar razoavelmente as necessidades da sociedade.

Buscando esta eficiência, os atos praticados pelos gestores públicos submetem-se ao controle, a fim de garantir o cumprimento das metas planejadas em consonância ao ordenamento legal e aos princípios constitucionais da Administração Pública, prevenindo o mau gerenciamento dos recursos públicos. É nesse sentido que destaca-se, dentre as atividades dos órgãos de controle, a função de gerenciamento de riscos, cuja finalidade é garantir, através de mapeamento dos eventos de riscos, bem como da escolha da resposta a esses riscos, o máximo de cumprimento dos objetivos organizacionais.

Abordou-se, nesse trabalho, a relação entre a atividade das controladorias e os conceitos de estratégia como prática, envolvendo microprocessos: práxis, práticas e praticantes. Nesta perspectiva propõem-se uma análise mais detalhada e profunda dos processos e das práticas que constituem a rotina das organizações e que contribuem para o atingimento dos resultados almejados, com a proposição estratégica de que tais práticas submetam-se a controle e gerenciamento de eventos que possam macular a implementação das metas.

Percebeu-se que a atividade de controle, por seu caráter holístico, requer a observação de todas as atividades organizacionais, tendo em vista que elas, em conjunto, compõem o objetivo macro da organização. Portanto, sugere-se que controle e identificação e gerenciamento de riscos sejam estrategicamente aplicados a todos os processos da organização, a fim de contribuir para o melhoramento global, inclusive no que se refere aos objetivos disciplinados nos instrumentos de planejamento.

## REFERÊNCIAS

ABDALLA, M. M.; CONEJERO, M. A.; OLIVEIRA, Murilo A. (Orgs.). **Administração Estratégica: da teoria à prática no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2019

ABRUCIO, F. L. Os avanços e dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINIK, P (orgs). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, p 173-199, 2006

ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, Brasília, n. 10, 1997

ÁVILA, M.D.G. Gestão de Riscos no setor público. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 12, n. 02, p. 179-198, 2014

CASTRO, R. P. A. de. *Ensaio Avançado de Controle Interno*. 1 Reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2016

CAVALCANTE, P. **Gestão pública contemporânea: Do movimento gerencialista ao pós-NPM**. Texto para Discussão, n. 2319. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília, 2017

CAVALCANTE, P. CUNHA, B. Q. É preciso inovar no governo, mas por quê? In CAVALCANTE, Pedro *et al* (Org). **Inovação no setor público: teoria, tendências e casos no Brasil**. Brasília: Enap, Ipea, 2017

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework (executive Summary)**. New York: AICPA, 2013

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. *O Controle Interno nos Municípios*. São Paulo: Atlas, 2003

FILGUEIRAS, F.; QUEIROZ, L. **Governança de sistemas de avaliação em perspectiva comparada**. Brasília: Enap, 2016, 107 p. (Cadernos 47)

GIACOBBO, M. O desafio da implementação do planejamento estratégico nas organizações públicas. **Revista do TCU**, n .74, p . 73-107, 1997

GONÇALVES, M. A.; et.al. **A Relevância do Planejamento Estratégico na Administração Pública**. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ano 03, Ed. 04, Vol. 02, pp. 148-158, 2018

JARZABKOWSKI, P. BALOGUN, J.; SEIDL, D. Strategizing: the challenges of a practice perspective. **Human Relations**, v. 60, n. 5, 2007

MARTINS, H. B. **Gestão de Recursos Públicos: orientação para resultados e accountability**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, v.3, p. 1-15, set/out/nov 2005

MONTEIRO, R. P. **Análise do Sistema de Controle Interno no Brasil:** objetivos, importância e barreiras para sua implementação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v.12, n.25, p. 159-188, janeiro/abril 2015

OLIVEIRA, D. P. R. *Planejamento Estratégico*. 30.ed. São Paulo: Atlas, 2012

PAULA, A.P.P. de. Administração Pública Brasileira entre o Gerencialismo e a Gestão Social. **Revista de Administração de Empresas**, v.45, n. 01, p. 36-49, 2005

PALUDO, A. V. *Orçamento Público, AFO e LRF*. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013

SAAD, M. L. M. **Governos eficientes e serviços públicos efetivos:** contribuições a partir da Teoria do Valor Público. EAESP/FGV, 2015. Disponível em [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14169/Governos%20eficientes%20e%20servi%20c3%a7os%20p%20c3%ablicos%20efetivos\\_Ligia%20Saad\\_MPG\\_PP-FGV.pdf?sequence=4&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14169/Governos%20eficientes%20e%20servi%20c3%a7os%20p%20c3%ablicos%20efetivos_Ligia%20Saad_MPG_PP-FGV.pdf?sequence=4&isAllowed=y). Acesso em 05 de Novembro de 2020

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 02, p. 467-369, 2009

SILVA, P. G. K. da. **O papel do Controle Interno na Administração Pública.** *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v.2, n.2, 2002.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. **Controle Interno na Administração Pública:** avaliando sua eficiência na gestão municipal. *Revista de Ciências Jurídicas*, Londrina, v.14, n.1, p 5-15, Março/2013

SOUSA, R. G. *et al.* **Em um mundo de incertezas:** um survey sobre Controle Interno em uma perspectiva pública e privada. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 14, n.31, p. 155-176, jan/abril 2017

SOUZA, F. G. de; OLIVEIRA, Aline Barbosa de. **Controle Interno Municipal:** um estudo na cidade de São Gonçalo dos Campos (BA). *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 228, p. 64-75, dez de 2017

VILHENA, R. M. de P. HIRLE, A. L. C. Gestão de Compras e Qualidade do Gasto Público: A experiência de Minas Gerais com o planejamento de compras e a Integração da Gestão de Compras à Gestão Orçamentária. VI Congresso CONSAD de Gestão Pública, 23 p, 16-18, 2013

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1967.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. 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. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Município e do Distrito Federal. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1964