

UNIFAJ - UNIÃO DAS FACULDADES DE JUSSARA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLADORIA

JAKELINE DE ANDRADE PACHECO

O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Jussara

2010

JAKELINE DE ANDRADE PACHECO

O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito final à obtenção do grau de especialista em Controladoria e Auditoria, pela União das Faculdades de Jussara - UniFaj.

Orientador: Eduardo José dos Santos

Jussara

2010

## O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

<sup>1</sup>JAKELINE DE ANDRADE PACHECO

**RESUMO:** O presente estudo desenvolvido no Curso de Especialização em Controladoria e Auditoria, da UNIFaj, aborda sobre o Controle Interno na Administração Pública. Para tal, foi realizada pesquisa bibliográfica, com objetivo de identificar a evolução, e salientar a importância e as peculiaridades do Controle Interno, para a boa condução do setor público. Foram contemplados temas do "Controle" e o "Controle Interno", através de embasamento teórico, evidenciando as definições, a evolução, e até mesmo suas limitações, como forma de entender sua aplicação na gestão pública. Através das colocações analisadas, a fim de atingir o objetivo proposto, conclui-se que o Controle Interno é de suma importância para a boa condução e para o desenvolvimento das atividades públicas, já que ele resguarda o aparato público, no que tange aos orçamentos que foram planejados, da atuação de seus gestores, prestando informações e auxiliando na avaliação da gestão pública nos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia. Por mais que o Controle Interno na Administração Pública possua diversas barreiras para funcionar de forma adequada, ele ainda é sem dúvida a melhor forma de prevenir e/ou identificar irregularidades na destinação e aplicação das verbas públicas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Controle Interno. Administração Pública. Informações.

### INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a Administração Pública Brasileira passou por uma reformulação em seu modo de gestão, prova disso foi a crescente preocupação pela transparência e controle de suas ações, sendo intensificada após a aprovação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que gerou obrigações por parte dos gestores quanto à prestação de contas dos recursos públicos. Também foi criada a Controladoria Geral da União, que funciona como Auditoria Interna, sendo responsável pela fiscalização das atividades dos Controles Internos dos órgãos públicos, e que deve repassar aos Tribunais de Contas da União qualquer irregularidade identificada ou denunciada pelos cidadãos, além disso, foram criados os Portais de Transparência dos Ministérios, e um

---

<sup>1</sup> Administradora pela Universidade Salgado de Oliveira - Campus Goiânia; jackandrade\_12@hotmail.com

endereço eletrônico <[www.contaspublicas.gov.br](http://www.contaspublicas.gov.br)>, por exigência da Lei nº 9.755/98 em seu art. 1º, como forma de acesso para a população (principal interessado na averiguação da aplicação do dinheiro público) verificar a destinação das verbas públicas.

Apesar deste avanço no controle público ser notório, ainda é bastante superficial e ineficaz (principalmente nos municípios menores) se comparado às entidades privadas, isso porque, o Setor Público é excessivamente burocrático, e deixa de lado à qualidade das informações colhidas, outros empecilhos, são suas características que se diferem bastante das do setor privado, como explica Castro (2009), pois o Estado além de ser grande e complexo, possui características peculiares o que acaba exigindo uma melhor abordagem do controle interno. São características de um Estado: a participação do cidadão é obrigatória, poder de compulsão, não possui mecanismos de correções de desvios como nas entidades privadas, onde a competição e o lucro funcionam como motivação para se tornarem mais efetivos, e não existe o direito de propriedade única, o que acaba gerando grupos de interesses com vistas ao benefício próprio.

Além dessas características existe ainda a dificuldade em medir resultados, devido à falta parâmetros externos; a ausência de risco de o "negócio" acabar, já que a organização pública é essencial e não está sujeita a falências; relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas; grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido aos cargos de comissão e nomeação, que pode mudar a cada gestão; e não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

Na realidade o controle interno apesar de essencial para a condução sustentável das atividades da organização, seja ela pública ou privada, ainda é pouco compreendido e aplicado de forma adequada.

Diante disso foi levantado o seguinte **problema**: Em que medida o Controle Interno é importante para Administração Pública?

Para sanar tal questão foi realizada uma pesquisa, cujo **objetivo geral** foi: Identificar através de análise teórica a importância do Controle Interno na Administração Pública. O método utilizado nesta pesquisa é pesquisa bibliográfica de livros, artigos e leis

específicas da área de Controle Interno na Administração Pública, como forma de sustentar os pensamentos a serem desenvolvidos.

A metodologia utilizada neste estudo é de cunho bibliográfico, com o intuito de destacar a importância do Controle Interno para as atividades públicas. Por se tratar de um estudo bibliográfico não existem dados a serem analisados.

O trabalho se divide em: introdução, referencial teórico, metodologia, conclusão e referências bibliográficas. Para explicar melhor a evolução do Controle Interno na Administração Pública, o trabalho foi dividido em três partes, a saber: abordagem geral sobre o controle, o controle interno e o controle interno na administração pública.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Para entender a importância do controle interno para a administração Pública foi realizado um estudo bibliográfico sobre o tema.

### 1.1 ABORDAGEM GERAL SOBRE O CONTROLE

São diversos os conceitos de controle, o que acaba dificultando o seu entendimento, a seguir será apresentado algumas abordagens a respeito do controle.

Tomando como referência Castro (2009), a palavra *controle* historicamente sempre teve ligação com as finanças, e nas organizações comerciais ganhou sentido de inspeção e exame das ações registradas dentro delas.

De acordo com o autor supracitado, o controle no Brasil assumiu de forma errônea, um significado de dominação, e por isso é tomado como um procedimento desconfortável de ser executado, e visto com maus olhos por quem é fiscalizado. Além de ter assumido um sentido errado em virtude da língua portuguesa e da associação ao controle social (transposto da sociologia para a administração por analogia), o controle social, nada tem haver com o controle como função administrativa, até porque os

objetos de estudo das mesmas são diferentes, enquanto a sociologia foca na coesão social, a administração se foca nas ações realizadas, outro fato de o controle ser visto com rejeição se deve à própria natureza humana, já que sempre estamos sendo vigiados e controlados por alguém ou mesmo por toda sociedade.

Ainda de acordo com Castro (2009) no Brasil o controle é visto mais pelo ângulo negativo que positivo, pois é focado exageradamente em corrigir as pessoas, pois os gestores não agem de acordo com o que é necessária para se ter uma boa gestão. O controle positivo deve ir de encontro à correção das ações para se alcançar os objetivos traçados e o planejamento realizado.

O autor citado acima diz que o controle representa a quarta função da administração, e que ele é dependente do planejamento, da organização e da direção pra formar o processo administrativo. E tem por finalidade atestar os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se adéque aos objetivos traçados.

O controle integra o grupo das cinco funções da Administração: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar, e mantém uma relação de extrema importância com todas elas, já que pouco ou nada adianta, caso não exista o controle para identificar se o que foi planejado está sendo executado de forma ordenada e correta, assim ele está presente nas diversas áreas das organizações, e é função dos cargos de comando.

Os autores são unânimes em suas posições quanto ao papel que o controle desempenha no que se refere a averiguar a execução de ações planejadas, a fim de atingir objetivos traçados.

Para Cruz e Glock (2008) o controle é caracterizado por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciado em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, com a legislação ou mesmo com as normas.

De acordo com as colocações de Chiavenato (2000), o controle relaciona-se com todas as demais funções, se tornando, portanto ferramenta essencial os objetivos organizacionais traçados sejam alcançados, é ponto crucial para o alcance das metas definidas pela administração durante o planejamento.

Pelas palavras de Castro (2009), o controle trás efeitos psicológicos interessantes, tanto em quem o exerce quanto em quem é controlado. No geral, quem é controlado acaba desenvolvendo pensamentos negativos, pois se deparam com suas habilidades e ações sendo colocadas em avaliação. Já para quem exerce o controle, ele trás sentimentos positivos, de poder, autonomia, valorização entre outros, e em muitas das vezes exageram em suas ações e acabam agindo de forma errada, não seguindo a técnica e a ética requerida.

E foi através da Lei nº 10.180/01, o controle administrativo foi colocado no ciclo de gestão pública, sendo fundamental para todo processo de planejamento, já que ele funciona como *feedback*, para a avaliação do que foi definido.

Existem três tipos e técnicas de controle segundo Castro (2009):

- Controle prévio: ele acontece antes da finalização do ato;
- Controle concomitante: ele acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade com que ele acontece; exemplos desse controle são os: contratos, convênios e compras diretas, nesse caso o controle interno assumem responsabilidade pela legalidade e regularidade da despesa, com base na lei;
- Controle posterior: ele só acontece após a conclusão do ato praticado, para corrigir possíveis irregularidades ou mesmo atestar sua eficácia ou nulidade. Esse tipo de controle acontece quando os casos sem possibilidade de adequação, os chamados erros técnicos, e devem ser comunicados de imediato ao Tribunal de Contas, que verifica sua intencionalidade e não verificada fraude ou ato de improbidade administrativa, a sua correção é proposta.

Dias (2010) ressalta que “nos dias atuais, fica cada vez mais caracterizado que os controles precisam atuar com finalidade preventiva. Não adianta somente identificar e corrigir um problema após a sua ocorrência. O que os controles precisam proporcionar é segurança quanto à inexistência de problemas ou desvios no processo”; o processo de gestão eficiente vai além de correção de discrepâncias e erros, ela precisa estar atenta para prever o que pode acontecer de errado, e para isso precisa

implantar instrumentos de controle funcionais, e que evitem ou pelo menos diminuam a ocorrência de irregularidades.

Já Botelho (2009) atenta que:

A atuação prévia do Controle Interno será eficaz quando se tratar de contratação, elaboração de projetos e leis de matéria tributaria, nos casos de anistia, isenções, revisão geral de servidores, planos de cargos e vencimentos e outros atos administrativos que serão homologados posteriormente pelo administrador. A forma mais eficaz de atuação prévia é a expedição de instruções normativas disciplinando os procedimentos a serem adotados na administração pública, evitando vícios, costumes ou desvios de finalidade.(BOTELHO, 2009, p.31)

## 1.2 O CONTROLE INTERNO

### 1.3.1 Definições

Antes de falar sobre a definição do Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), uma das definições mais difundidas pelo mundo até o momento, falemos antes sobre o The Committee of Sponsoring Organizations (Coso – Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Segundo Dias (2010), o Coso é uma entidade sem fins lucrativos, independente, que trabalha com o intuito de melhorar os relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Seus membros são representantes da indústria, contadores, empresas de investimento e da Bolsa de Valores de New York. Ele é patrocinado por cinco principais associações de classe de profissionais da área financeira dos Estados Unidos: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados); American Accounting Association (AAA – Associação Americana de Contadores); Financial Executives International (FEI – Executivos Financeiros Internacional); The Institute of Internal Auditors (IIA – Instituto dos Auditores Internos) e Institute of Management Accountants (IMA – Instituto dos Contadores Gerenciais).

Ainda com base no autor supracitado, o Coso teve início em 1985 nos EUA, através da criação da National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão

Nacional sobre Fraudes e Relatórios Financeiros, a idéia era estudar o que ocasionava a ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros/contábeis. Faziam parte dessa comissão representantes das principais associações de classe de profissionais voltados a área financeira, o primeiro objeto de estudo foram os controles internos. Quando em 1992, publicaram o trabalho Internal control: integrated framework (Controles internos: um modelo integrado), que se tornou referência para o estudo e aplicação do controle interno. Assim posteriormente a comissão evoluiu para comitê, formando assim o Coso.

Com base em Dias (2010), o Coso define o controle interno como um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, no que tange: eficiência e efetividade operacional; confiança nos registros contábeis/financeiros e conformidade. Para o Coso I o controle interno é um processo que aborda cinco elementos que estão inter-relacionados.

Castro (2009) ressalta que este enfoque foi adotado pelo Conselho Federal de Contabilidade, na implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBC TSP.

O modelo COSO I contempla o seguinte:

- Ambiente de controle ou interno: deve haver comprometimento de todos os níveis hierárquicos da empresa, sendo a alta administração a responsável por disseminar a cultura da organização, e deixar os colaboradores a par de suas responsabilidades, dos objetivos organizacionais. Dias (2010) ressalta que este ambiente envolve competência técnica e ética, portanto é essencial para a efetividade dos controles internos.
- Avaliação e gerenciamento de riscos: para avaliar e gerenciar riscos primeiramente é necessário ter objetivos e metas claramente definidos, se eles não existem não há razão de controles internos. Após a definição desses objetivos e metas é preciso identificar os riscos que ameaçam o seu alcance e a adoção de estratégias de modo a gerenciar esses riscos. Para Dias (2010) a “avaliação de riscos é a identificação e análise

dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade”.

- Atividade de controle: para Castro (2009) “são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil”. Essas ações são classificadas em: procedimentos de prevenção, que são tomadas antes da consumada a ação inadequada; e procedimentos de detecção, meios que identificam a ação inadequada posteriormente ou ao mesmo tempo em que ela acontece.
- Informação e comunicação: Dias (2010) coloca que a comunicação é o fluxo de informações internas de uma organização, e que esse fluxo acontece em todos os níveis hierárquicos. O certo é que as informações são cruciais para o controle interno, por isso quando relevante deve ser disseminada por toda organização, ressalta-se que é necessário verificar a veracidade da informação.

Já Castro (2009) diz:

O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos do controle interno. (CASTRO, 2009, p. 190)

- Monitoramento: é o acompanhamento do que foi definido pelo controle interno, com o intuito de avaliá-lo, para saber se é ou não efetivo. Segundo Dias (2010) o “monitoramento é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como autoavaliação, revisões eventuais e auditoria interna.”

Castro (2009) aborda que após a aprovação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), que tem o intuito de erradicar a manipulação das informações financeiras, em vista dos escândalos de grandes empresas, como a Enron, introduziu mudanças dentro das

organizações, pois aumentou as responsabilidades dos executivos financeiros, contribuindo assim para controles internos mais rígidos.

Assim após estudos realizados pela Pricewaterhouse Coopers, a pedido do COSO, deu origem ao trabalho “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, o COSO então passou a adotar suas teses como sendo COSO II, aumentando seu foco no gerenciamento de riscos corporativos.

No COSO II foram incorporados mais três componentes:

- **Fixação de Objetivos:** segundo Castro (2009) eles “devem estar em perfeita harmonia com as diretrizes estratégicas da organização”. Devem ser claros e de conhecimento de todos dentro da organização.
- **Identificação de Eventos:** ainda segundo Castro (2009), visa determinar quais riscos podem afetar a organização de forma positiva ou negativa. Assim os positivos são vistos como oportunidades e voltam aos processos e objetivos da organização, e caso sejam negativos representam riscos e exigem avaliação e resposta.
- **Resposta a Risco:** de acordo com o autor supracitado, “é o processo de desenvolver e determinar ações, para aumentar a produtividade e reduzir as ameaças aos objetivos da organização.” Fazem parte das respostas: evitar, reduzir, compartilhar, transferir ou aceitar os riscos, a administração avalia os riscos segundo sua probabilidade, impacto da ocorrência, custos e benefícios e a prioridade da ação, e em seguida seleciona a resposta mais adequada, podendo ser de: anulação, que tem o intuito de abandonar as atividades que resultaram no risco; redução, que visa reduzir a probabilidade e/ou impacto do risco; partilha ações que reduzem a probabilidade ou o impacto do risco através da transferência ou divisão de parte do risco; e aceitação, onde não se faz nenhuma ação para afetar a probabilidade ou o impacto do risco.

Cheguemos então à definição do Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), apud Dias (2010):

O Controle Interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão

e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (AICPA, 1949, apud DIAS, 2010, p.62).

Mas para o que se propôs neste estudo, a definição de controle interno para a área pública de Castro (2009) se faz mais apropriada:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade os dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes. (CASTRO, 2009, p.64)

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2001) “no contexto de controles internos, auditoria interna faz parte da função de monitoramento, que examina a adequação e a eficácia dos outros controles”; portanto o papel da auditoria interna é justamente verificar se o controle interno está realizando de fato o seu papel de fiscal dos procedimentos da organização e adotando medidas para evitar erros, fraudes e discrepâncias nas informações.

Já para Crepaldi (2000) os controles internos, se vistos como sistema, juntam toda a organização e podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos, ou seja, é se aplica tanto à parte objetiva, que compreende verificação de receitas e despesas, quanto à parte subjetiva da comunicação organizacional.

Segundo Gomes e Salas (1999), um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis - chave que derivam do contexto social e da estratégia da organização, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou encarregado por centros de competência. A estrutura contém, ainda, o sistema de indicadores de informações e de incentivos.

Os controles internos são mutáveis de organização para organização, já que cada uma possui características próprias, mas em todas elas, ele deve ser de fácil compreensão e capazes de identificar irregularidades.

É importante que os Controles Internos sejam claros, ágeis, flexíveis, eficazes, objetivos e realistas, devendo conter pontos chaves que evitem manipulações e coibam qualquer ato de colusão, falsificação, erro intencional, e que possa de fato, ser detectado imediatamente, independente do valor que possa estar associado. (SANCHEZ)

Tomando Botelho (2009) controle interno “é aquele realizado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria Administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade”.

Para Cruz e Glock (2008) controle interno pode ser entendido como a “conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização.”

### 1.3 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

#### 1.4.1 Evolução do Controle Interno na Administração Pública

Tomando as palavras de Calixto e Velasquez (2005) no início do século XX, “o Controle Interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade”, assim o foco do controle era meramente legal, e não funcional, de se preocupar com a saúde do bem público, que é de interesse comum, e que, portanto merece maiores preocupações com as atividades desempenhadas.

Percebe-se que a burocracia que ronda as repartições públicas, acaba tornando o controle lento e pouco eficiente, já que se preocupam excessivamente com formulários e demais documentos e deixam de lado as ações, atividades e informações não documentadas realizadas pelos diversos departamentos.

Para Silva Neto (1999) os conceitos de controle atuais estão diminuindo a atenção nos papéis burocráticos, e focando na qualidade da gestão governamental. De forma a tornar dinâmica a fiscalização sobre o funcionamento dos órgãos públicos.

Castro (2009, p.32) deixa claro em suas palavras os efeitos nocivos do excesso de burocracia, "o lado da incompetência, no caso dos controles, aparece pela falta ou exagero nos controles externos. O sintoma do exagero pode ser encontrado numa burocracia pesada, obsoleta, lenta e inflexível".

As práticas burocráticas, entendidas como um emaranhado de exigências, procedimentos e obrigações, atrapalham a gestão, perturbam o orçamento e paralisam a execução de programas, projetos ou ações do governo. Muitas vezes, travam a criação e inibem inovações. A burocracia torna visíveis impropriedades, erros e omissões dos instrumentos normativos que deveriam assegurar justamente o fluxo normal das operações planejadas. (CASTRO, 2009, p.32)

Para Castro (2009) a reorganização do controle interno pelo Governo Federal não aconteceu de repente, foi resultado de uma longa batalha, que teve como marco inicial a Medida Provisória nº 480, em 27 de abril de 1994, quando foi criada a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC).

O controle dos gastos públicos, segundo autor acima citado, se deu pela disputa de poder pela atividade parlamentar, que através da imposição de cobranças dos tributos evidenciava seu poder político, social e econômico. Ficando a cargo dos próprios parlamentos decidirem a aplicação dos recursos orçamentários que foram arrecadados do povo. A responsabilidade do parlamento não parava por ai ele ainda acompanhava, fiscalizava e controlava a ação do poder executivo no uso desses recursos, e ainda realizada a avaliação dos resultados, sabe-se que essa forma de controle não funciona, nem tão pouco era a ideal.

Mas ressalta que o orçamento público hoje alcançou o equilíbrio necessário, pois o poder legislativo ficou com o poder de autorizar e priorizar os gastos, enquanto o poder executivo ficou responsável por sua efetivação. Assim foi criado no mundo moderno o controle dos gastos públicos, ficando cada poder responsável por uma atividade, o controle interno, busca auxiliar os dirigentes na condução da gestão da organização, enquanto o controle externo age em defesa da sociedade ou do investidor.

Continuando a discorrer com base em Castro (2009) o controle se difundiu na Administração Pública através da Lei de Responsabilidade Fiscal, já que ela prega o controle orçamentário da coisa pública, por ser patrimônio da sociedade. Apesar disso, o "controle interno" administrativo foi disciplinado pelo Decreto-Lei nº 200/67, e o "sistema de controle interno" pelo art.74 da Constituição Federal.

### 1.4.2 A responsabilidade pelo Controle Interno

Na Administração Pública, os gestores não podem agir por conta própria sem levar em conta a legislação vigente, por isso o controle se faz tão importante, é o que fica claro abaixo,

Na Administração Pública os dirigentes devem agir de acordo com normas legais que fixam as competências dos órgãos, delimita o seu campo de atuação e estabelece controles aos quais devem se sujeitar. Isso significa que na Administração Pública o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou o fim público. Para que sejam observadas essas normas, é que se faz necessário o exercício do controle na Administração Pública. (Castro, 2009, p.36)

Baseando ainda no autor supracitado, do ponto de vista do Estado, existem várias formas de efetivar o controle em um regime democrático, são elas:

- O sistema de freios e contrapesos, que se dá pela divisão e independência dos Poderes da União e pelos diferentes níveis de governo da Federação;
- A fiscalização dos partidos políticos;
- A eleição periódica dos governantes;
- A pressão exercida pela opinião pública e pela imprensa; e
- Os sistemas de controle interno e externo.

Já com base nas ciências jurídicas, o controle tem base nas normas do direito administrativo, no que tange os princípios básicos que regem a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; e deles decorrem os deveres do administrador: eficiência, probidade e de prestar contas.

É importante que o Estado não confie um poder soberano a uma pessoa ou grupo, justamente para que o controle e a fiscalização possam ser realizados em qualquer departamento e sobre qualquer pessoa responsável por ele.

Não se trata de desprestígio do administrador, mas de obediência a uma regra já consagrada, de fidelidade a um sistema que vem sendo adotado em países mais adiantados. Com efeito, o princípio geral que suporta a forma e a estrutura jurídica e administrativa do governo de um Estado bem organizado é o de que a nenhuma pessoa ou grupo de pessoas, em nenhuma hipótese, pode ser confiado um poder ilimitado. (Pacini, 1995)

De acordo com Castro (2009) o controle é tido como instrumento de democracia, pois é direito de todo cidadão solicitar a prestação de contas da gestão pública exercida. A rejeição do controle por parte dos gestores públicos se deve ao fato deles quererem a autoridade, mas não querer arcar com a responsabilidade, já que o processo envolve a averiguação de contas do que foi gasto, e em casos de identificação de erros, fraude e outros acabam por manchar sua vida pública. O que existe também é o desinteresse por parte da sociedade em se organizar e lutar por seus direitos, deixando, portanto, o *controle social* de existir, sendo que ele é comum em nações desenvolvidas. A partir do momento que a população deixa de controlar seus governantes, ela deixa de colaborar para a melhoria da Administração Pública e pela redução da corrupção, e tudo continua da mesma forma, com leis suaves e justiça lenta.

A corrupção no Brasil é cultural, e a luta contra isso vem de tempos remotos, de acordo com Rui Barbosa (*apud* CASTRO, 2009, p. 31) "de tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chaga a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto". Ele lutava pela criação do Tribunal de Contas da União (TCU), que funcionaria como controle externo independente, de forma a coibir as práticas falhas de gestão dos recursos públicos.

O problema em levar o controle para o ponto de vista da política, segundo Castro (2009) é que se deixa de lado a preocupação com a sua parte gerencial, e o foco passa a ser a busca pelo erro e não a excelência da gestão. É certa que a corrupção se encontra mais acentuada em locais onde os controles são frágeis e ineficientes.

Depois de organizado o controle interno, Castro (2009) atenta para a vigilância e a avaliação que se deve fazer sobre ele, já que as falhas decorrentes podem comprometer os resultados traçados pela administração.

#### **1.4.3 Limitações do Controle Interno**

A impossibilidade de averiguação da totalidade das atividades desenvolvidas dentro do ambiente público é clara, e por isso, é sim possível que o controle passe

despercebido por alguma irregularidade, erro ou mesmo fraude, mas o caso é que, se o controle interno possuir uma boa estrutura definida as chances para que isso ocorra é reduzida consideravelmente.

O aparato público possui características que dificultam e muito a implantação adequada do controle interno, o próprio tamanho e complexidade das ações desenvolvidas por ele, a dificuldade em medir resultados, devido à falta parâmetros externos; a ausência de risco de o "negócio" acabar; a estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações extremas; grande rotatividade dos agentes políticos da alta administração, que muda a cada gestão, o que afeta diretamente a continuidade das tarefas e processos que estão sendo implantados; e a ausência de risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

Nos pequenos municípios a dificuldades também existem, isso porque uma ou poucas pessoas são responsáveis por funções conflitantes, e deixam, portanto de seguir alguns princípios do controle interno, como a segregação de funções e qualificação adequada do pessoal. Isso acarreta em maior risco de manipulação, desvios e conseqüentemente má condução do negócio público. Mesmo que não aconteça a separação física das atividades as prefeituras devem pelo menos separar as pessoas responsáveis pelo controle administrativo, das do controle contábil e dos que realizam a avaliação, como é definido em lei.

Castro (2009) ressalta que para suprir essa dificuldade as áreas de contabilidade e assuntos jurídicos ganham destaque, pois procuram através do controle contábil e suporte jurídico com atuação prévia aos atos praticados pela autoridade máxima.

#### **1.4.4 Princípios de Controle Interno**

Os princípios contemplados pelo art.37 da Constituição Federal: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e da Eficiência, formam a base para a atuação do gestor público, mas segundo Botelho (2008), outros princípios foram sendo

adicionado, em vista da nova realidade em que se encontra a Administração Pública.

Pode-se citar:

- Princípio do interesse público: qualquer despesa deve ser justificada segundo interesse da coletividade;
- Princípio da Economicidade: fazer o máximo com qualidade gastando o mínimo possível;
- Princípio da Celeridade: tornar os procedimentos ágeis de forma a proporcionar rapidez no atendimento às solicitações;
- Princípio da Razoabilidade: visa as tomadas de decisão ponderadas, com vistas ao melhor resultado;
- Princípio da Proporcionalidade: as decisões devem ser tomadas com equilíbrio e imparcialidade;
- Princípio da Isonomia: tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais;
- Princípio da Probidade Administrativa: agir com honestidade;
- Princípio da Ampla Defesa.

Já para a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), na função de órgão operacional do Sistema de Controle Interno do poder executivo federal, segundo Castro (2009) expediu orientações através da Instrução Normativa SFC nº 1, de 6 de abril de 2001, onde, informa os princípios fundamentais para a avaliação de uma gestão :

- Relação custo/benefício: o custo com esse controle se justifica, ele trará benefícios suficientes para tal;
- Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a boa formação de quem trabalha com controle interno é imprescindível, portanto são necessárias competência, formação profissional e integridade, e para que isso seja possível, é necessário que se tenha seleção e treinamento adequado, rodízio de funções, para diminuir/evitar as possibilidades de fraudes, obrigatoriedade de funcionários gozarem de férias;
- Delegação de poderes e definição de responsabilidades, pois ela funciona como meio de descentralização administrativa, de forma a promover agilidade nas decisões;

- Segregação de funções, de forma a separar funções de autorização/aprovação para que nenhuma pessoa possua competências e atribuições com conflito de interesse;
- Instruções devidamente formalizadas, para que uma tarefa seja executada de forma adequada é preciso que as instruções para a sua realização estejam definidas de forma clara, objetiva e que seja repassada pelo superior competente; para todos atuem segundo o que foi definido e não da maneira como cada um julga ser a mais correta;
- Controles sobre as transações, fazendo o acompanhamento das operações contábeis, financeiras e operacionais para que elas aconteçam de forma legítima e autorizada pela pessoa competente para isso;
- Aderência a diretrizes e normas legais: verificar se os atos e fatos de gestão são legítimos e estão relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

Percebe-se que em ambos os casos os princípios são definidos sobre uma mesma base: legalidade, agilidade, eficiência e imparcialidade. E caso esses princípios sejam seguidos em conformidade o controle se torna eficiente e conseqüentemente a gestão atinge resultados satisfatórios.

Além desses princípios, a Lei nº 4.320/64 definiu regras para o controle do orçamento da União, dos Estados e dos Municípios em seu Art.75, disposto abaixo:

“Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.”

O artigo citado prova de fato, como diz Castro (2009) “justifica a existência de sistemas de controle, ao definir que deve existir o controle sobre os atos administrativos, a fidelidade funcional dos agentes, o cumprimento dos limites financeiros e o alcance dos resultados.”

### **1.4.5 Objetivos do Controle Interno**

Tomando as palavras de Castro (2009) o controle interno tem como objetivo auxiliar o administrador público como também proteger os recursos públicos contra desperdícios, abuso, erros, fraudes e irregularidades, agindo assim em defesa do cidadão. E para que isso seja alcançado é preciso que alguns pontos sejam levantados, é certo que o método de controle varia de órgão para órgão, já que ele deve ser implantado segundo as características de cada uma deles. Para eles as principais finalidades do Controle Interno são as seguintes:

- Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada; como todo gestor público responde por seus atos (civil e criminalmente), ele precisa ter uma boa base de documentos que comprovem e atestem a decisão que foi tomada e os resultados obtidos.
- Promover a eficiência operacional da entidade; oferecer os mais variados meios necessários para a execução das tarefas de forma adequada e suficiente;
- Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas; encontrar formas de engajar os colaboradores siga o que foi estabelecido;
- Proteger os ativos: de erros intencionais, não intencionais e qualquer problema indesejável
- Inibir a corrupção: ou seja, a má atuação dos gestores públicos.

Para Botelho (2009) o Sistema de Controle Interno precisa agir de forma preventiva e estar em constante ação para conseguir corrigir irregularidades nas metas que foram estabelecidas, por isso é importante os procedimentos e rotinas estarem bem definidos para todos que compõem os diversos níveis hierárquicos da administração.

### **1.4.6 Aspectos Legais**

Existem leis, regulamentos, normas que regem as atividades de Controle Interno, são eles que controlam os atos dos gestores, existem regras que devem ser seguidas em especial aquelas observadas na Constituição, no que se refere à administração pública.

O *caput* do art. 37 da Constituição Federal ressalta que “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998). Fundamentando então que as ações dos gestores públicos devem obedecer a esses princípios, tomando decisões que estejam expressas na lei; sem favorecimentos ou mesmo desmerecimento de um em prol de outro; sempre atuando com honestidade e boa intenção; e sempre deve prestar conta do que foi feito para os cidadãos já que os valores que custeiam todo o Estado são provenientes das contribuições dos mesmos.

Já o Capítulo II – Do Controle Interno, da Lei Federal 4.320/64, especifica mais diretamente as funções do Controle Interno, estabelecendo normas para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços:

“Art. 76 - O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o Art. 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77 - A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78 - Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79 - Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do Art. 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80 – “Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.”

Com base na Lei de Responsabilidade Fiscal que define normas de finanças públicas com vistas à gestão fiscal, como mesmo disse Botelho (2009) trouxe um caráter mais gerencial para a contabilidade pública, através de funções de controle orçamentário. Foi através dessa lei que a sociedade passou a se preocupar mais com a

fiscalização da gestão e destinação das verbas públicas, por meio dos instrumentos que ela criou para esse fim, como em seu art. 49 “as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.” Ressalte-se que a não prestação de contas anuais define ato de improbidade administrativa, ficando o responsável sujeito a sanções.

Em seu art. 59 ela aborda que “o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar...”

Possuindo, portanto respaldo no art. 70 da Constituição Federal, que assim define:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.  
Parágrafo único - Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.” (Alterado pela EC-000.019-1998)

Assim toda e qualquer pessoa física ou organização (empresa) que trabalhe com bem ou verba pública é sujeito de prestação de contas, também ao sistema de controle interno.

Em seu art.74 complementa a abrangência quanto à fiscalização das contas públicas que:

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:  
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;  
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;  
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;  
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.  
§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Já em seu art. 84 define a responsabilidade de prestação de contas (intransferível) pelo gestor público “compete privativamente ao Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior”, assim essa obrigação se estende ao Governador do Estado e ao Prefeito Municipal, sendo a pessoa física e não o estado ou cidade o responsável pela apresentação das contas anuais aos Tribunais de Contas do Estado.

Sendo que para o Prefeito Municipal também é necessário que o mesmo preste contas a Câmara de Vereadores, como reza a Constituição Federal em seu art. 31 “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”.

Com base em Cruz e Glock (2008) tramita no Senado Federal o Projeto de Lei nº 135/96 que incorpora novos conceitos, a fim de substituir a Lei 4.320/64, esse projeto trás novos conceitos de eficiência, eficácia e economicidade, que servirão como indicadores de gestão, e ajudarão na avaliação do desempenho da Administração Pública, mas existem diferentes opiniões quanto a isso, principalmente quanto ao estabelecimento de padrões de comparação, de medição e de avaliação do desempenho de um gestor em relação a outro.

Os autores supracitados discorrem ainda que para a efetivação dessa nova visão da legislação será necessário que ocorra a institucionalização formal do Sistema de Controle Interno em todos os municípios do país, e com efetiva implementação de controles, uma nova forma de ação dos serviços públicos, como meio de garantir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade que prega a Constituição Federal no que tange a Administração Pública, o enfoque será gerencial e na responsabilidade dos agentes públicos. Pode-se dizer que o controle interno público com essa nova lei (se aprovada), tentará se aproximar do privado, tendo como foco as informações reais e relevantes para a correta tomada de decisão, além da responsabilização dos gestores.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa possibilitou responder ao questionamento levantado sobre a importância do Controle Interno para a Administração Pública, levantada na problematização do presente artigo. O controle interno representa, portanto a segurança do administrador, sendo fundamental para o gestor público, já que este responde com seus bens e sua reputação pelas decisões tomadas ou pelas que delega a terceiros em seu nome.

Também é peça fundamental para a auditoria, porque é ela que verifica o seu real funcionamento, e através da avaliação dos mecanismos de controle interno, e medição de riscos, define se fará mais ou menos testes nos resultados e balanços que foram divulgados, pois se sabe da impossibilidade de averiguação de 100% dos dados. Quanto mais eficiente e eficaz forem os controles internos, menos testes precisarão ser feitos e menos distorções, irregularidade e fraudes acontecerão.

Faz-se necessário tanto para as organizações públicas quanto privadas, pois ele acompanha as ações praticadas, e evidencia através de informações o que deve ser corrigido ou mesmo evitado, para a não incidência de discrepâncias sobre o que foi traçado anteriormente, e que elas não se configurem em perdas e erros, outro papel que merece destaque é o auxílio que ele presta as atividades orçamentárias, financeiras, contábeis e patrimoniais.

Por esse estudo ser meramente descritivo, não houve pretensão de explicar todas as dúvidas sobre o assunto proposto, mas sim expor de forma breve e sucinta a importância do Controle Interno para a boa execução das atividades da Administração Pública.

## INTERNAL CONTROL IN PUBLIC ADMINISTRATION

**ABSTRACT:** The present study was developed in the Course of Specialization in Controladoria and Auditoria, of the UNIFaj; it approaches on the Internal Control in the Public Administration. For such, bibliographical research was carried through, with the objective to identify the evolution, and to point out the importance and the peculiarities of the Internal Control, for the good conduction of the public sector. Subjects of the

“Control” and the “Internal Control” had been contemplated, through theoretical basement, evidencing the definitions, the evolution, and even its limitations, as mold to understand its application in the public administration. Through the analyzed ranks, in order to reach the considered objective, one concludes that the Internal Control is of utmost importance for the good conduction and the development of the public activities, since it protects apparatus public, in what it refers to the budgets that had been planned, of the performance of its managers, giving information and assisting in the evaluation of the public administration in the aspects of economy, efficiency and effectiveness. No matter how hard the Internal Control in the Public Administration has diverse barriers to function of adjusted way, without any doubt it still is the best form to prevent and/or to identify to irregularities in the destination and application of the public funds of money.

**KEYWORDS:** Internal control. Public administration. Information.

## REFERÊNCIAS

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal:** Apresentando Modelos de Procedimentos, Rotinas, Instruções Normativas, Decretos, Portarias e Anexos Específicos da Administração Pública Municipal. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON Raymond N. e KELL, Walter G. **Auditoria.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 03 de nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 03 de nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em 03 de nov. 2010.

\_\_\_\_. Lei nº 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 Municípios e do Distrito Federal. Congresso Nacional, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 03 de nov. 2010.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Jul/2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a05vIInesp.pdf>> . Acesso em: 05 de jan. 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de Controles Internos: Desenvolvimento e Implantação**. Exemplos de Processos Organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Edição Comemorativa 25 anos. Brasília: 1995.

SÁNCHEZ, Alexander M. A importância do Controle Interno. **VIA6**. Disponível em: <<http://www.via6.com/topico.php?tid=294496>>. Acesso em: 05 de jan. 2010.

SILVA NETO, C. E. **Administração de contas públicas**. São Paulo: Luzes, 1999.

---