

FACULDADE LABORO

**CURSO: ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA, PLANEJAMENTO E
GESTÃO EM SAÚDE**

LUIZA HELENA PEREIRA AMORIM ¹

SÔNIA SOLANGE PARGA DA SILVA ²

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
SAÚDE: uma revisão literária**

SÃO LUÍS – MA

2017

LUIZA HELENA PEREIRA AMORIM ¹

SÔNIA SOLANGE PARGA DA SILVA ²

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
SAÚDE: uma revisão literária**

São Luís-MA

2017

LUIZA HELENA PEREIRA AMORIM ¹

SÔNIA SOLANGE PARGA DA SILVA ²

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
SAÚDE: uma revisão literária**

Artigo acadêmico apresentado ao Curso de Especialização em Auditoria, Planejamento e Gestão em Saúde da Faculdade LABORO – São Luís - MA, para obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof.^a Esp. Fernanda Duarte Santos Matos

São Luís - MA

2017

Amorim, Luiza Helena Pereira

Controle interno na Administração Pública: uma revisão literária / Luiza Helena Pereira Amorim / Sônia Solange Parga da Silva -. São Luís, 2018.

Impresso por computador (fotocópia)

25 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Auditoria, Planejamento e Gestão em Saúde) Faculdade LABORO. -. 2018.

Orientadora: Profa. Fernanda Duarte Santos Matos

1. Controle interno. 2. Administração Pública. I. Título.

CDU: 65.012.2

LUIZA HELENA PEREIRA AMORIM ¹

SÔNIA SOLANGE PAGA DA SILV

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
SAÚDE: uma revisão literária**

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a xxxxxxxx

Faculdade LABORO – São Luís - MA

Prof. XX. XXX

Faculdade LABORO – São Luís - MA

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SAÚDE: uma revisão literária

LUIZA HELENA PEREIRA AMORIM ¹

SÔNIA SOLANGE PARÇA DA SILVA²

Resumo

O objetivo deste artigo foi analisar através de uma revisão de literatura o Controle Interno como ferramenta que proporciona subsídios para assegurar o bom gerenciamento da Administração Pública. A metodologia escolhida para abordar o tema foi a Revisão de Literatura cujas fontes de pesquisa foram artigos, monografias e dissertações dispostos na internet, assim como livros que abordam sobre o tema. O estudo mostrou que o Controle Interno deve ser visto como uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na organização pública, por pessoal desta, devidamente capacitados, cuja importância reside na avaliação do risco, auxiliando a empresa pública em todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades, visando a melhoria, evitando que os procedimentos negativos e altamente comprometedores para a organização como as fraudes. Concluiu-se que o Controle Interno desempenha uma função muito importante a partir do fortalecimento do sistema de auditorias, colaborando para uma administração pública mais segura e organizada, e como consequência, oferecer maior segurança para os diretores, organização e setores da empresa pública.

Palavras-chave: Controle interno; Controle Interno na Administração Pública; Auditoria interna

Abstract

The purpose of this article was to analyze through a literature review the Internal Control as a tool that provides subsidies to ensure the good management of Public Administration. The methodology chosen to approach the theme was the Literature Review whose sources of research were articles, monographs and dissertations arranged on the internet, as well as books that deal with the subject. The study showed that Internal Control should be seen as a continuous, complete and independent function developed in the public organization by properly qualified personnel, whose importance lies in risk assessment, assisting public enterprise at all levels of management in the fulfillment of their responsibilities, aiming at improving performance, avoiding negative and highly compromising procedures for the organization such as fraud. It was concluded that Internal Control plays a very important role by strengthening the auditing system, collaborating for a safer and more organized public administration, and as a consequence, providing greater security for the directors, organization and sectors of the public company.

Keywords: Internal control; Internal Control in Public Administration; Internal Audit

1 INTRODUÇÃO

Controle Interno é uma parte integrante da administração das organizações, públicas e privadas, o poder público fiscaliza suas próprias ações, objetivando assegurar a execução destas dentro dos princípios básicos da administração pública. Compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos, utilizando, como instrumento, a auditoria e a fiscalização

Na Administração pública o controle interno auxilia na garantia do cumprimento da legislação, contribuindo para que os desvios de verbas, durante a execução orçamentária e financeira, sejam detectados assim como também a busca pelos responsáveis, definindo-se medidas que deverão ser tomadas para corrigir e coibir os desvios apurados (SOUZA et al., 2007).

O controle interno na Administração pública vincula-se aos princípios constitucionais e administrativos evidenciando-se o princípio da moralidade administrativa que, dentre outras experiências, regula e condiciona as ações dos envolvidos nas ações públicas, sejam servidores ou agentes públicos, haja vista que o ato administrativo deverá, além de obedecer à legislação jurídica, também cumprir aos princípios éticos da instituição.

No entanto, o que se observa na Administração pública brasileira é uma constância de erros, falhas e fraudes que se arrastam e alastram por todo o país, nas três esferas do governo. Para os cidadãos que pagam seus impostos, esses erros – chamados de corrupção – trazem descrédito para o serviço público, pois a imagem das instituições é a pior possível, havendo, portanto, necessidade de se fazerem intervenções no ambiente interno com a finalidade de minimizar casos de corrupção nas instituições públicas.

O Sistema de Controle Interno tem um papel fundamental para auxiliar a Gestão Pública quanto à fiscalização de seus gastos, contribuindo para que os gestores públicos hajam de forma legal, econômica, eficiente, eficaz, efetiva e transparente. “O controle interno pode ser usado tanto de forma preventiva, detectiva ou corretiva, sendo que o ideal é que o gestor público dê ênfase à prevenção” (BARCELOS; CARVALHO, 2012, p. 2).

Escolheu-se abordar o tema com o propósito de que possa servir como fonte de reflexão e inspiração para profissionais e pessoas que atuam e irão atuar com o controle interno, de forma a servir de subsídios na adoção de medidas que intensifiquem e priorizem ações orientativas e preventivas de controle.

A pesquisa busca contribuir como um meio de informação para que a sociedade, em

geral, conheça ainda mais sobre a atuação do sistema de controle interno e sobre as providências que a Administração Pública poderá tomar para monitorar e resguardar os recursos públicos, e com base neste conhecimento, estimulá-la a exercer o controle social.

Objetivo geral analisar a importância do Controle Interno como ferramenta que proporciona à Administração Pública subsídios para assegurar o bom gerenciamento dos negócios públicos. Os objetivos específicos foram traçados embasados nos seguintes itens: descrever o que é Administração pública; entender como se processa o Controle Interno na Administração pública, conceitos, características e os procedimentos para seu desenvolvimento; caracterizar as responsabilidades do Auditor Interno; relatar as contribuições do Controle Interno na Administração Pública.

Enfatiza-se que o estudo não tem a pretensão de esgotar o assunto, mas, sim, contribuir para com a literatura vigente sobre o tema, uma vez que se considera o Controle Interno como ferramenta fundamental na Gestão Pública em Saúde.

O estudo será do tipo descritivo, exploratório, de natureza qualitativa, com base em revisão de literatura.

Os dados serão coletados em artigos, livros e publicações a partir de pesquisas empregando os seguintes termos: Controle Interno. Administração pública, características e Auditoria em saúde e responsabilidade do auditor.

A coleta dos dados teve como fontes artigos, monografias, e dissertações, todos publicados em sites na Internet, bem como livros e revistas, de autores pertinentes ao tema.

Os procedimentos de análise dos dados foram embasados nas etapas da revisão bibliográfica perpassando-se por leitura, fichamento, elaboração do texto e revisão.

Quanto aos aspectos éticos da pesquisa procedeu-se com a transcrição direta e indireta dos textos, tomando-se o cuidado de colocar a autoria devida, para não se incorrer em plágio. Assegura-se, portanto, que a presente pesquisa está pautada nos princípios éticos da Lei dos Direitos Autorais 9.610 que se refere ao respeito aos direitos autorais das publicações citadas.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração pública é entendida como “o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas de governo.” (MALHEIROS apud MEIRELES, 2004).

A definição de Administração Pública, segundo Di Pietro (2012, p.50), pode ser dada em dois sentidos:

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ele designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa.
- b) em sentido objetivo, material ou funcional, ele designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe predominantemente, ao Poder Executivo.

Nesses termos observa-se que, quanto ao sentido objetivo, ele destaca a atividade administrativa executada pelo Estado, por seus órgãos e agentes, com base em sua função administrativa, ou seja: é a gestão dos interesses públicos, por meio de prestação de serviços públicos. Já o sentido subjetivo alude ao conjunto de agentes, órgãos e entidades designados para executar atividades administrativas.

Portanto, pode-se dizer que a Administração pública é a realização de serviços públicos, para a satisfação das necessidades públicas com a finalidade de servir a coletividade. Assim, para quem exerce a Administração pública, ela deve ser encarada com um dever público, isto é, um encargo cujos objetivos são de defesa, conservação e aperfeiçoamento dos bens, serviços e interesses da sociedade.

Para Di Pietro (2010), a Administração Pública fundamenta-se por princípios constitucionais e, por meio da obediência a normas autorizadas, tem como atividades organizar, fiscalizar, dirigir, e controlar os serviços do Governo, por meio das três esferas: federal, estadual e municipal.

O histórico da Administração Pública no Brasil se caracterizou por três fases: patrimonialista, burocrático e gerencial.

Segundo Paludo (2012, p. 2) “[...] a formação da República Federativa brasileira inclui apenas Estados, Municípios e Distrito Federal, mas a organização política inclui também a União”. Por este conceito dividimos uma estrutura macro-organizacional em União, Estados, municípios e Distrito Federal.

Sobre as características da Administração pública, cabe explicitar um novo modelo,

definido como gerencial, que enfatiza a implementação de uma proposta que interage com o alcance dos resultados e a competitividade organizacional, baseados na democracia participativa. (FOSSATI, 2006).

Os Princípios pode-se dizer que é a base geral orientadora das normas vigentes onde auxiliam na criação de leis e jurisprudências, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello Princípio é: “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”¹. O princípio tem papel fundamental no tocando a sua aplicabilidade quando aplicados em um determinado ramo do direito, tem a capacidade de moldar a estrutura do ramo específico, estabelecendo a direção que suas normas jurídicas deverão seguir. A constituição Federal traz princípios que obrigatoriamente deve ser respaldo de qualquer atitude tomada pela Administração pública seja ela direta ou indireta como prever a constituição federal, “CF.Art.37 A Administração pública direta ou 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 e também ao seguinte: I a XXII.” Celso Antônio Bandeira de Mello arrolou, como Princípios da Administração Pública, explícitos ou implícitos no texto constitucional, os seguintes:

- a) Princípio da Legalidade
- b) Princípio da impessoalidade;
- c) Princípio da moralidade administrativa;
- d) Princípio da publicidade;
- e) Princípio da finalidade, oriundo do Princípio da Legalidade;
- f) Princípio da Legalidade princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, oriundo da própria ideia de Estado;
- g) Princípio da motivação – exigência do Estado Democrático de Direito;
- h) Princípio da razoabilidade – também oriundo da Legalidade;
- i) Princípio da proporcionalidade, como aspecto específico da razoabilidade princípio do controle judicial dos atos administrativos.
- j) Princípio da responsabilidade do Estado por atos administrativos.

O sentido de participação popular, ou seja: de democracia participativa ganha relevância, quando da necessidade de proximidade nas relações entre os cidadãos e as decisões de cunho político, buscando a abertura do Estado a uma participação popular, sendo este elemento intrínseco ao Estado Democrático de Direito, onde “o poder emana do povo e deve ser exercido em proveito do povo”, por este e por seus representantes.

A prática da democracia participativa requer da Administração pública organização, planejamento e abertura, haja vista que ninguém melhor que o próprio cidadão para conhecer suas

necessidades e interesses; assim, quanto mais próxima a Gestão Pública estiver dos interesses da sociedade melhor decisão irá tomar.

Faz-se necessário perceber as particularidades da Gestão de Pessoas em uma organização pública, pois esta requer respeito, na sua formulação, desenvolvimento e implantação, às exigências da legalidade, do pleno exercício da cidadania e aos princípios de igualdade de acesso e continuidade dos serviços públicos.

Para a compreensão da Administração pública e seus desafios no mundo contemporâneo, é necessário identificar corretamente o seu papel, nas esferas, federal, estatal e municipal, haja vista que, diante desses três níveis, precisa estar bem estruturada a fim de atuar com efetividade, eficiência e eficácia em prol do bem-estar coletivo (PEREIRA, 2012).

Na administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal, enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe. Na Administração Pública só será permitido fazer o que a Lei autorizar. Com a Constituição de 1988 ficaram definidas quais as atribuições pertinentes à União, ao Estado e aos Municípios bem como os princípios que passaram a reger a Administração Pública.

Referente à descentralização, as competências administrativas serão desempenhadas por pessoas jurídicas independentes, criadas pelo Estado para tal finalidade. De acordo com MAZZA (2012), têm-se como exemplos de administração indireta autarquias, suas espécies (agências reguladoras), fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Ainda para o autor já mencionado, “O conjunto de pessoas jurídicas autônomas criadas pelo Estado recebe o nome de Administração Pública Indireta ou Descentralizada” (MAZZA, 2012, p.46).

Na Administração pública, a descentralização das ações é necessária, e, para tanto, os servidores devem estar cientes dos assuntos de cada instituição em que atuam, e, conseqüentemente, conhecimento sobre suas ações, pois só assim poderão compreender quais soluções estão integradas com a missão da empresa e seus objetivos.

Dessa forma, a delegação de competências e a descentralização das ações são premissas da Administração pública, onde compete a cada um desenvolver suas atividades profissionais de acordo com as funções, normas e regras de cada instituição onde trabalha.

2.1 Histórico do Controle Interno na Administração Pública Brasileira

No Brasil, o Controle Interno na Administração Pública teve como marco inicial a criação

do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, em 1936, com atribuições de racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos. Nesse período foi instituído o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública. O fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira está no artigo 76 da Lei 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. A Lei 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos. O Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (art. 6º). Quanto ao controle, seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (art. 13). Cada Ministério passou a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central era a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda (art. 23). Com relação aos custos dos bens e serviços, tanto a Lei 4.320/64 (art. 85), quanto o Decreto-lei 200/67 (art. 25, IX, e art. 79) estabeleceram que a contabilidade deveria apurá-los, a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão. Passados mais de 30 anos sem aplicação, a Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, volta a exigir a apuração de custos, como se fosse novidade. Como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967: “Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.”

As origens do Controle Interno na Administração Pública brasileira estão centradas no artigo 76, da Lei nº 4.320, de 17 março de 1964, que foi responsável pela introdução das expressões Controle Interno e Controle Externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades.

Segundo CALIXTO E VELÁZQUES (2005), “[...] o controle interno foi conferido ao

Poder Executivo [...]” (p.4). Segundo a Lei nº 4.320/64, já citada anteriormente, o Poder Executivo deve exercer os três tipos de controle da execução orçamentária.

A referida lei definiu, primeiramente, a universalidade do controle, sua abrangência relacionada aos atos da administração, independentemente de se tratar da receita ou da despesa. Ainda segundo o que preconiza a Lei 4320/64, o controle passou a contemplar cada agente da administração, de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos.

A lei sofreu inovações no momento em que foi estabelecida a verificação do cumprimento do programa de trabalho, apresentado, em termos físicos financeiros, o que significa que pela primeira vez, era idealizada a possibilidade de controle de resultados na Administração Pública, além do controle de ordem legal (CALIXTO; VELÁZQUES, 2005).

O Controle interno na Administração Pública obteve reforços advindos das Constituições Federais de 1967 e 1988, consubstanciando o fundamento constante na norma infraconstitucional e bipartiram o controle na Administração Pública, em interno e externo, sendo o primeiro implantado em cada Poder, independentes e integrados; e o segundo, exercido pelo Poder Legislativo, que na esfera federal, conta com o apoio técnico do Tribunal de Contas da União (TCU).

2.2 Conceitos

O controle da Administração Pública refere-se à fiscalização da conformidade dos atos administrativos com o interesse público, de acordo com a lei e, ainda, da sua eficiência.

É a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente. No primeiro caso tem-se heterocontrole; no segundo, autocontrole, ou respectivamente, controle externo e controle interno (GASPARINI, 2006, p. 887).

Já o Sistema de Controle Interno trata do conjunto de órgãos, funções e atividades, articulado por um órgão central de coordenação, cujas orientações para o desempenho das atribuições de controle interno são embasadas pela Constituição e normatizadas em cada Poder e esfera de governo.

Com base em ATTIE (1998, apud JOSÉ FILHO, 2008, p.115-116) as características do Controle Interno, compreendem:

- a) Plano de organização: um elemento importante em qualquer plano de organização que compreende independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria (segregação de funções);
- b) Sistema de autorização e procedimentos de escrituração: constituído de sistema adequado de contabilidade para assegurar que as transações sejam classificadas e registradas com respaldo em documentos hábeis (originais), em conformidade com o plano de contas e em tempo hábil (oportunidade);
- c) Manual de procedimentos: que estabelece os procedimentos operacionais e contábeis, normatiza as políticas e instruções e uniformiza tais procedimentos;
- d) “Manual de formulários e documentos” que possibilita padronizar os formulários, estabelecendo seus objetivos, finalidades, nível de informação que deve conter, emitentes usuários, pontos de controle, critérios e locais de arquivos, devendo conter ainda, campos específicos para vistos, assinaturas e autorizações.
- e) Estímulo à eficiência operacional – abrange a competência do pessoal, baseada na capacidade técnica prevista para o cargo, e a responsabilidade, para definir claramente os níveis de atribuições, de modo que possibilite apurar a responsabilidade por prejuízos ocorridos por negligência, incapacidade técnica ou fraude; e
- f) Aderência às políticas existentes – constituída de Supervisão – indica que os funcionários devem ser supervisionados por pessoas de reconhecido valor e probidade, e Auditoria interna para atuar na organização como um fator de persuasão, pelo fato de os servidores saberem que estão sendo monitorados.

Conforme observado na citação acima as características do controle interno estendem-se do planejamento, perpassando pela eficiência operacional, sendo estruturado por meio de regras e formulários.

2.3 Procedimentos de desenvolvimento do Controle Interno

Procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis ou sobre o trabalho realizado (ATTIE, 2011, p.209).

Os procedimentos de auditoria são as ferramentas que o auditor utiliza para a realização de seus trabalhos. Os procedimentos de auditoria são utilizados para o auditor atingir os objetivos previamente delineados são vários dependendo das circunstâncias, da efetividade de controle interno e da materialidade envolvida, permitindo uma opinião quanto à existência do item examinado, algumas características do exame físico: Autenticidade: comprovar a fidedignidade do item, quantidade, apurar a real quantidade do item, qualidade e verificar se o objeto examinado permanece em boas condições de uso.

Segundo CREPALDI (2011, p.156):

Deverá adotar procedimentos de auditoria, tais como verificação de documentação e indagação às pessoas envolvidas na administração, a fim de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deve selecionar uma amostra limitada de clientes concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, serem incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e pensões e securitário, quando as revisadas tiverem entre seus clientes tais tipos de entidades.

Para ROCHA (2007, p. 296), os procedimentos de auditoria podem ter resultado negativo ou positivo e, por sua vez, este último podendo ser preto ou branco:

Negativo: utilizado quando há a necessidade de discordância da pessoa de quem se quer a resposta, já que se não houver uma resposta ao pedido de confirmação o auditor subentende uma concordância;
Positivo: quando há a necessidade de resposta; Preto quando se utiliza valores/saldos, e Branco quando não se colocam valores no pedido de confirmação.

Para HOOG E CARLIN (2006, p.55), o exame da documentação original compreende quatro (4) itens:

- Autenticidade: comprova a fidedignidade da documentação, merecendo crédito;
- Normalidade: constata se a transação refere-se à operação normal e se está de acordo com os objetivos da entidade;
- Aprovação: verifica se os documentos e as operações foram aprovados por pessoa autorizada;
- Registro: comprova que o registro das operações foi efetuado corretamente e a documentação foi hábil, havendo correspondência contábil e fiscal.

Assim, é iniciado um minucioso procedimento no início do planejamento do exercício, avaliando todo o desempenho da atividade em fase de desenvolvimento, até chegar ao término da auditoria. Esses procedimentos são os caminhos que ensejam a consecução do objetivo e a meta a ser alcançada. Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados para cada caso,

na extensão e profundidade necessárias, até a obtenção de provas materiais ou informações persuasivas que comprovem satisfatoriamente o fato investigado (CREPALDI, 2011).

Ainda segundo CREPALDI (2011), entende-se por oportunidade ou momento apropriado para serem executados determinados procedimentos de auditoria à época certa em que houve conveniência de fazê-lo, levando-se em consideração as circunstâncias peculiares à respectiva realização.

2.4 Conceito de Auditoria

Auditoria CASTRO (2012, p. 375) traz o conceito de Auditoria na perspectiva do Conselho Federal de Contabilidade – CFC:

“- Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações metodologicamente estruturadas para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos; (...) A auditoria na perspectiva de Sistema de Controle Interno – SCI, segundo o referido autor é a seguinte: “é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem com a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional e legal.” (CASTRO, 2011 – p. 376)

Dessa forma, as atividades a cargo do Sistema de Controle Interno são exercidas mediante a utilização das técnicas de auditoria e fiscalização, que se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos objetivos do Sistema.

2.5 Auditoria de Saúde

Auditoria do SUS A auditoria do SUS é um dos instrumentos de Controle Interno. Constitui-se na avaliação da gestão pública da saúde e sua capacidade de articulação intra e inter setorial. A auditoria fiscaliza as ações e serviços oferecidos, seus processos e resultados, condições de acolhimento, informação, comunicação em saúde e aplicação dos recursos públicos, por meio

de comparação entre o que está sendo feito e os critérios técnicos, operacionais e legais. Tem papel importante no combate ao desperdício dos recursos públicos, na avaliação do desempenho dos seus agentes, observando se as suas ações estão voltadas à garantia do acesso, integralidade do cuidado, equidade, melhorias dos indicadores de saúde, humanização do atendimento e inclusão do controle social, permitindo a transparência e garantindo as informações e as prestações de contas à sociedade.

É o Sistema Nacional de Auditoria responsável por coordenar a avaliação técnica e financeira do SUS em todo o território nacional, em cooperação técnica com estados, municípios e Distrito Federal. Esse sistema foi criado em 1990, pela Lei nº 8.080, e regulamentado pelo Decreto nº 1.651, de 29 de setembro de 1995.

2.6 Relação Gestor e Auditoria

A relação da gestão com a auditoria também é fundamental para a construção do SUS.

A auditoria é, antes de tudo, um instrumento de gestão. Pode ter um caráter preventivo quando busca, no momento de sua realização, orientar o gestor a corrigir distorções que porventura sejam detectadas. Em decorrência, o relatório da auditoria pode apoiar a elaboração das agendas de saúde e a correção de rumos, se necessário

É o Sistema de Informação de Auditoria do SUS, uma ferramenta informatizada, criada para fortalecer a gestão de serviços de auditoria e facilitar a integração e a interação entre as equipes de auditores das três esferas de governo. O Sistema permite:

- Planejamento de ações de auditoria, visitas técnicas e cooperações técnicas;
- Administração de pessoal pela gestão do SNA;
- Elaboração de relatórios de auditoria e assinatura online;
- Fluxo, disponibilização e análise técnica dos relatórios;
- Monitoramento e avaliação das ações desenvolvidas;

2.7 Auditor Interno: responsabilidades

O auditor interno é um profissional cujo preparo específico tem como atribuição principal prevenir e minimizar “[...] os riscos associados ao exercício das atividades de gestão, num

ambiente de competitividade e que lhes exige frequentes tomadas de decisão e alterações de planos” (CARNEIRO, 2013, p. 34).

A conduta do auditor interno baseia-se em uma metodologia baseada em conceitos sólidos nos controles internos, originários do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que atribui ao auditor “verificar a conformidade dos procedimentos e controles”. A conduta do auditor também é regida pelos princípios do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) com sede nos Estados Unidos qual atribui ao auditor interno refletir sobre as necessidades e expectativas da organização como um todo devendo centrar a sua atenção, nas atividades que a empresa exerce (CARNEIRO, 2013).

O Auditor Interno é o profissional que dá suporte para a gestão na resposta às suas responsabilidades básicas de supervisão, salvaguarda dos ativos, fiabilidade dos registros financeiros e eficiência das operações, numa lógica de sistema de controlo interno sadio. As competências técnicas e comportamentais são essenciais para se ter sucesso na auditoria interna.

As competências técnicas são levantamento e análise dos dados, análises financeiras, competências judiciais e sensibilização de fraudes, identificação dos tipos de controle, entrevistas; conhecimento ISO, negociação, análise de risco, amostragens estatísticas, gestão da qualidade total, conhecimento da tecnologia da informação (CARNEIRO, 2013).

Ainda segundo Carneiro (2013), as competências comportamentais do Auditor interno são confidencialidade, facilitar, sensibilidade de governança e ética, competências interpessoais, liderança; objetividade, construção de relações, Gestão de Pessoal, formação de equipes; ser independente, atuar em todos os níveis de gestão.

O Auditor Interno tem alguns mecanismos que lhe permitem realizar seu trabalho com eficiência e eficácia. Um exemplo são os papéis de trabalho que constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outro que assegurem o objetivo a que se destinam (ATTIE, 2011).

O auditor deve documentar nos papéis de trabalho de auditoria:

- a) o entendimento obtido dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade; e,
- b) a avaliação do risco de controle. Quando o risco de controle for avaliado como menor do que alto, o auditor também deverá documentar a base para as conclusões (CARNEIRO, 2013).

Ainda segundo ATTIE (2011), os papéis de trabalho devem ser padronizados, pois isso contribuirá para melhorar a eficácia dos trabalhos, além de facilitar a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Como exemplo de papéis de trabalho

padronizados, citam-se: listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos, termos de inspeções físicas de caixa, de estoque e de outros ativos.

O auditor deve obter evidencia de auditoria por meio de teste de controle para fundamentar qualquer avaliação de risco de controle que seja menor do que alto. Quanto mais baixa a avaliação de risco de controle, mais fundamentação o auditor deverá obter de que os sistemas contábeis e de controle interno foram adequadamente projetados e estão operando de maneira eficaz (ROCHA, 2007).

Os testes de controle, segundo Rocha (2007), incluem: a) inspeção de documentos que fundamentam transações e outros eventos para conseguir evidencia de auditoria de que os controles internos operaram apropriadamente, por exemplo,

- a) verificando que uma transação foi autorizada;
- b) Indagações e observação de controles internos que não deixam pista de auditoria, por exemplo, determinando quem realmente executa cada função e não meramente quem deve executá-la; e
- c) Reexecução de controles internos; por exemplo, de conciliação de contas bancárias, para assegurar que a entidade as conciliou corretamente.

Cabe ao Auditor Interno influenciar de forma positiva o comportamento de toda a organização, não só pela aceitação do código de ética formalmente estabelecido, mas, principalmente, pelo exemplo demonstrado no desenvolvimento e execução das ações de auditoria. O papel do auditor Interno é primordial já que lhe cabe, ter uma posição atuante, promover o diálogo entre os diversos intervenientes e facilitar a troca de informação, sempre com um único objetivo: melhorar a desempenho da empresa em todas as áreas (CARNEIRO, 2013).

2.8 Contribuições do Controle Interno na Administração Pública

O controle interno envolve todas as rotinas contábil, administrativa e gerencial, com o propósito de organizar a empresa de forma que seus colaboradores compreendam todos os procedimentos adotados por todos os departamentos, pois quanto melhor o controle, mais segurança a empresa e seus diretores terão.

Attie (2011, p.189) afirma que “[...] o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial”.

A auditoria interna faz-se necessária para identificação de decisões desonestas através de técnicas de revisão constante de processos e acontecimentos. O controle interno, sendo auditado

frequentemente, além de corrigir possíveis falhas, previne que tais falhas aconteçam como organizar as funções em cada departamento, informando aos diretores os pontos de fragilidade da empresa.

Dentre as principais contribuições da Auditoria Interna nas organizações públicas cita-se: a) fiscaliza a eficiência dos controles internos; b) assegura maior correção dos registros contábeis; c) opina sobre a adequação dos demonstrativos contábeis; d) dificulta desvios de ativos e pagamentos indevidos; e) contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação da entidade; f) aponta falhas na organização administrativa e nos Cis; g) garante maior atenção e rigor dos funcionários contra erros e evita fraudes (ATTIE, 2011).

A importância dos controles internos na área pública deriva das seguintes necessidades:

- I - garantir a “memória” do órgão que, não obstante a constante troca de seus gestores, decorrente de pleitos políticos, deve ter garantida a continuidade da sua existência;
- II - garantir a padronização dos procedimentos de controle, independente da manutenção ou troca dos servidores que o operacionalizam, bem como dos gestores aos quais as informações são prestadas;
- III - conhecer a qualquer tempo, a instituição- receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, etc.
- IV - acompanhamento, em tempo real, da programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Lei Orçamentárias Anuais - LOA, Metas Bimestrais de Arrecadação- MBA e Cronogramas Mensais de Desembolso- CMD);
- V - Constante busca de equilíbrio nas contas públicas;
- VI - Evitar fraudes, desvios e erros cometidos por gestores e servidores em geral;
- VIII - Busca atingir metas de aplicação de percentuais mínimos e máximos impostos pela legislação em vigor;
- IX - Busca atingir metas de aplicação de recursos vinculados (convênios, programas e fundos) a objetivos específicos, tendo em vista a proibição de desvio de finalidade dos mesmos;
- X - Obrigatoriedade de prestar contas à sociedade (através dos órgãos fiscalizadores, entre eles os Tribunais de Contas) imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela Guarda de dinheiro ou bens públicos, etc. (PARAÍBA, 2009, p.8).

As características do Controle Interno, segundo ATTIE (1998) compreendem:

a) Plano de organização: trata-se de um planejamento simples onde deve constar estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria (segregação de funções).

A segregação de funções refere-se à separação das atividades de execução das de controle em atendimento ao lema “quem faz não controla”. Dessa forma, não é possível que haja uma pessoa que tenha o controle completo sobre qualquer tipo de transação, porque isso poderá causar vulnerabilidade ao sistema. A independência estrutural requer uma separação de funções de tal forma que os registros existentes, fora de cada departamento sirvam como controle das atividades, dentro do departamento. (JOSÉ FILHO, 2008).

O Controle interno nas Organizações Públicas segue alguns elementos básicos a toda organização. Deve a Unidade de Controle Interno, como órgão que organiza as atividades de coordenação dos controles, estar orientada a pontos indispensáveis, a seguir descritos, visando ao sucesso no planejamento do sistema de controle (CAVALHEIRO;FLORES, 2007).

Os controles internos sofrem influência da cultura da organização. Logo, as linhas de autoridades devem estar bem definidas no organograma, cada órgão deve possuir o perfil do colaborador que é considerado adequado para a função, já facilitando a adaptação das pessoas, a manutenção do clima organizacional, a limpeza e a organização, as condições de trabalho tanto materiais (softwares e equipamentos) quanto humanas, e o respeito nos relacionamentos são elementos que precisam ser sentidos pelas pessoas e observados pela Unidade de Controle Interno. Estes fatores ambientais contribuem para a sedimentação da cultura de controle interno. (CAVALHEIRO;FLORES, 2007, p.31).

A vontade política é um fator primordial para a execução do Controle Interno. Trata-se da colaboração do agente público maior da entidade, que deve estudar as formas de estruturar e organizar o sistema de controle interno e, a partir disso, iniciar o processo legislativo do projeto que organiza o sistema. A vontade política atrela-se às condições de trabalho, em termos de equipamentos, capacitação e mensagem aos servidores sobre a importância do sistema de controle organizado por uma unidade central ou seja: a vontade política refere-se ao apoio da autoridade que o cargo lhe confere para o funcionamento do sistema. (CAVALHEIRO;FLORES, 2007).

Quanto à vontade política, o gestor dar atenção às irregularidades apontadas pelo Auditor e as decisões que devem ser tomadas para saná-las, inclusive sob pena de responsabilidade. (CAVALHEIRO;FLORES, 2007).

Quando se trata de Organização Pública, a vontade política é uma das limitações da Auditoria interna, haja vista que o gestor deverá agir independente de pressões hierárquicas ou políticas que possam afetar a autonomia dos integrantes da Auditoria Interna em sua organização.

3 CONCLUSÃO

O estudo demonstra que o Controle Interno é uma excelente ferramenta para garantir a continuidade, a eficiência dos controles e ter independência funcional nas ações internas das organizações.

O controle interno, quando é implementado de maneira a cumprir suas funções corretamente, traduz-se em resultados positivos para a Administração pública. E bons resultados certamente é o que Gestão Pública busca, não só pelas exigências legais, mas também porque a gestão do patrimônio público exige uma sistemática de controle de suas ações. Nesse sentido viu-se no decorrer da pesquisa a forte relação que o controle interno estabelece com a Gestão por resultados, pois as ações de um implicam diretamente no desempenho do outro.

Cabe ressaltar que existe uma série de atividades que poderão ser implementadas para a melhoria nos procedimentos de controle interno para a busca da qualidade dos serviços, tais como ênfase em treinamento com base na qualidade; “reforço” na busca de solução dos problemas detectados; elaboração de planos de ação para atingir metas; prioridade ao cidadão; busca de cultura de redução de desperdícios; motivação dos funcionários; revisão e elaboração contínua dos processos, através da utilização de fluxogramas; destinação de recursos para equipamentos de informática e treinamento de funcionários; estabelecimento de metas por equipes, controle e avaliação dos resultados obtidos.

O papel do controle interno para a gestão dos resultados pode ser definido como um meio extremamente eficaz (desde que bem implementado) para obtenção de resultados positivos na gestão pública municipal.

Cabe justificar que é fundamental que as ações de controle interno sejam aperfeiçoadas de forma contínua e permanente para que se possam atingir níveis satisfatórios de desempenho e buscar qualidade superior nos serviços oferecidos aos cidadãos com o intuito de promoção do bem comum.

A auditoria interna é importante não só porque minimiza, como também detecta pontos negativos nos sistemas de controles internos das empresas públicas, pontos esses que podem ensejar às empresas resultados não satisfatórios a exemplo de fraudes.

Os princípios implícitos e explícitos no Art. 37 da Constituição Federal, no na Lei nº 9.784. Tem por finalidade assegurar a transparência e eficácia da administração pública, reforça a legislação vigente e a aplicação das normas, garantir que à vontade do povo será resguardada, e a do interesse particular proporcionalmente.

O gestor deve geri com responsabilidade e honradez, visto haver uma crise mundial de valores morais onde as atividades fraudulentas atingem de forma rápida as empresas. Nesse contexto, conclui que a Auditoria e seus procedimentos e técnicas atingem um grau maior de responsabilidade, pois atuam de forma a educar a Gestão Pública, quanto à necessidade de prevenir o patrimônio público contra os erros e as fraudes.

Controle Interno desempenha uma função muito importante a partir do fortalecimento do sistema de auditorias, colaborando para uma Administração pública mais segura e organizada e, como consequência, oferecer maior segurança para os diretores, organização e setores da empresa pública.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2011.

BARCELOS, K.S.M. & CARVALHO, N.M.R. **O uso do controle interno preventivo na melhoria da gestão pública tocantinense**. Universidade Federal do Tocantins – UFT. Conselho nacional de Controle Interno. Disponível em: <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/11/13nov2012.>, 2012. Acesso em: 18 ago. 2016.

CALIXTO, G.E. & VELÁSQUEZ, M.DP. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal, 2005. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2016.

CARNEIRO, S.E.S.M. **Quais os atributos que um auditor interno deve ter**. Dissertação (Mestrado em Auditoria), Instituto Politécnico do Porto. 2013.

CAVALHEIRO, J.B. & FLORES, P.C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre-RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CREPALDI, S.A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2011.

DI PIETRO, M.S.Z. **Direito administrativo**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FOSSATTI, N.C. **Gestão da comunicação na esfera pública municipal**. Porto Alegre: Sulina, 2006.

GASPARINI, D. **Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

HOOG, W.A.Z. & CARLIN, E.L.B. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias**. Curitiba: Juruá, 2006.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, 1(1), 85-99, 2008.

MAZZA, A. **Manual de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRELES, HL. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

PALUDO, A.V. **Administração Pública: teoria e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

PARAÍBA. Tribunal de contas do Estado da Paraíba. (2009). **Sistema de acompanhamento de gestão de recursos da sociedade - SAGRES**. Disponível em: https://portal.tce.pb.gov.br/aceso_a_informacao/diario-eletronico/. Acesso em: em 12 ago. 2016.

PEREIRA, J.M. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2012.

ROCHA, E.M.B. **Apontamentos de auditoria fiscal**.

Sul; Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON. 2007.

SOUZA, D.C., KÜHL, M.R., RIBEIRO, et al. Controle interno na administração pública municipal. **Inf.: Ref. Cont.**, Paraná, 26(2), 29-39., 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 30. Ed. São Paulo: Malheiros

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: Acesso em: 22 jul. 2011.

BRASIL. Ministério da Saúde. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: Acesso em: 22 jul. 2011.