

FACULDADE LABORO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

IRAILDO CARVALHO PESSOA

A ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA E O CONTROLE INTERNO

São Luís – MA
2017

IRAILDO CARVALHO PESSOA

A ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA E O CONTROLE INTERNO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública, da Faculdade Laboro, para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Orientadora: Profa. Me. Leonor Viana de Oliveira Ribeiro

São Luís
2017

IRAILDO CARVALHO PESSOA

A ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA E O CONTROLE INTERNO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública, da Faculdade Laboro, para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Profa. Me. Leonor Viana de Oliveira Ribeiro (Orientadora)

Faculdade Laboro

Examinador 1

Faculdade Laboro

Examinador 2

Faculdade Laboro

RESUMO

O controle interno é uma ferramenta de apoio à gestão, capaz de auxiliar em diversas áreas, como na gestão pública. O objetivo deste trabalho foi analisar a importância do Controle Interno como ferramenta que proporciona à Administração Pública subsídios para assegurar o bom gerenciamento dos negócios públicos. 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. Todos com data de publicação entre 2005 a 2016. O estudo centrou-se na abordagem de itens como: Controle Interno na administração pública, conceitos, características e os procedimentos para seu desenvolvimento; descrever as responsabilidades do Auditor Interno; relatar as contribuições do Controle Interno na Administração Pública. O estudo mostrou que o Controle Interno deve ser visto como uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na organização pública, por pessoal desta ou não, 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 da performance, evitando que hajam 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. Administração pública. Importância.

ABSTRACT

Internal control is a management support tool capable of assisting in several areas, such as public management. The objective of this work was to analyze the importance of Internal Control as a tool that provides the Public Administration with subsidies to ensure the good management of public affairs. The methodology chosen to approach the theme was the Review of Literature whose sources of research were articles, monographs and dissertations arranged on the internet, as well as books that deal with the subject. All of them were published between 2005 and 2016. The study focused on the following items: Internal Control in public administration, concepts, characteristics and procedures for its development; Describe the responsibilities of the Internal Auditor; To report the contributions of Internal Control in Public Administration. 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 that there are negative and highly compromising procedures for the organization such as frauds. 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. Public administration. Importance.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: características gerais	8
2.1	Princípios da administração pública	10
2.1.1	Princípio da Legalidade	11
2.1.2	Princípio da Impessoalidade	11
2.1.3	Princípio da Moralidade.....	12
2.1.4	Princípio da Publicidade	12
2.1.5	Princípio da Eficiência	13
3	CONTROLE INTERNO	17
3.1	Histórico do controle interno na administração pública brasileira	17
3.2	Conceitos	17
3.3	Procedimentos de desenvolvimento do Controle Interno	18
4	O AUDITOR INTERNO	21
5	CONTRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	26
	REFERENCIAS	27

1 INTRODUÇÃO

O controle interno é uma parte integrante da administração das organizações, públicas e privadas, sendo um dos itens principais do plano organizacional cuja finalidade principal é auxiliar a administração a atingir seus objetivos e metas. Ter um controle interno significa, fiscalizar, conferir e inspecionar.

O controle interno na administração pública vincula-se aos princípios constitucionais e administrativos evidenciando-se o princípio da moralidade administrativa, que, dentre outras coisas, 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 deve obedecer 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 com o serviço público, pois a imagem das instituições é a pior possível, havendo, portanto, a necessidade de se fazer 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)

O estudo vem 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 pode tomar para monitorar e resguardar os recursos públicos, e com base neste conhecimento, estimulá-la a exercer o controle social.

Para tanto, o problema levantado neste estudo foi: o Controle Interno pode contribuir para que Administração Pública possa ser efetivada sem fraudes, reduzir os erros e contribuir para a obtenção da qualidade documental e dos atos governamentais, cumprindo-se com os princípios constitucionais e legais que regem

a administração pública?

Com base no contexto acima, o estudo tem como objetivo geral analisar a importância do Controle Interno como ferramenta na Administração Pública.

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; relatar as contribuições do Controle Interno na Administração Pública.

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

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: características gerais

A administração pública é entendida como o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas de governo. (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 no que se refere ao sentido objetivo, o mesmo 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 atingir a coletividade. Assim, para quem exerce a administração pública, a mesma 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).

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 próximo 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 é permitido fazer o que a Lei autoriza. Com a Constituição de 1988 ficaram definidas quais as atribuições pertinentes a 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 atua, 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 Princípios da administração pública

Moraes (2008, p.313) afirma que “os princípios podem estar ou não, explicitados em normas. Normalmente sequer constam de texto regrado. Defluem de todo o ordenamento jurídico [...]”.

Sabe-se que a Administração Pública é regida por princípios constitucionais e infra-constitucionais, os quais estão regulamentados em leis diversas que estabelecem a organização do Estado.

Faz-se necessário esclarecer que em termos de constituição, os princípios se impõem a todas as esferas federativas, abrangendo tanto a administração pública direta (que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios), quanto a indireta (que compreende as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas).

O artigo 37 da C.F. ao tratar da administração pública preconiza que a “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 [...]” (BRASIL, 2006b, p.49).

2.1.1 Princípio da Legalidade

Para Carvalho Filho (2005, p. 201):

O princípio da legalidade é talvez o princípio basilar de toda a atividade administrativa. Significa que o administrador não pode fazer prevalecer sua vontade pessoal, sua atuação tem que se cingir ao que a lei impõe. Essa limitação do administrador é que, em última instância, garante os indivíduos contra abusos de conduta e desvios de objetivos.

Di Pietro (2005, p. 67) comentando o princípio da legalidade afirma que “é aqui que melhor se enquadra aquela idéia de que, na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei”.

O princípio da Legalidade estabelece limites, definindo que a Administração Pública em toda sua atividade está sujeita às exigências do que a lei permite.

Meirelles (2001, p.82) ressalta que:

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 é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.

2.1.2 Princípio da Impessoalidade

Esse princípio “significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento” (DI PIETRO, 2005, p. 71).

Carvalho Filho (2005, p. 17), abordando o Princípio da Impessoalidade defende que:

O princípio objetiva a igualdade de tratamento que a Administração deve dispensar aos administrados que se encontrem em idêntica situação jurídica. Nesse ponto, representa uma faceta do princípio da isonomia. Por outro lado, para que haja a verdadeira impessoalidade deve a Administração voltar-se exclusivamente para o interesse público, e não para o privado, vedando-se, em consequência, sejam favorecidos alguns indivíduos em detrimento de outros e prejudicados alguns para favorecimento de outros.

Esse princípio reflete o princípio da isonomia de que trata o artigo 5º da C.F. Implica dizer que se todos são iguais perante a lei, dever-se-á ser também perante a administração pública (BRASIL, 2006b, p.20-21).

Estando este princípio relacionado ao princípio da finalidade pública, deve-se entender que a Administração Pública não pode e não deve prejudicar ou beneficiar pessoas, entende-se que as atividades são enumeradas pelo Estado e visam a atender uma coletividade não podendo ter em vista se não o interesse público. Este princípio resume a idéia do dever de tratar a todos com igualdade, que interesses particulares não interfiram na atuação administrativa.

2.1.3 Princípio da Moralidade

O princípio da moralidade está intrinsecamente relacionado ao princípio da legalidade, entretanto o primeiro vai muito além do segundo, como se pode evidenciar nas palavras de Moraes (2002, p. 312):

Pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará o administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da administração pública.

E Carvalho Filho (2005, p. 17-18) defende que:

O princípio da moralidade impõe que o administrador público não dispense os preceitos éticos que devem estar presentes em sua conduta. Deve não só averiguar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça em suas ações, mas também distinguir o que honesto do que é desonesto. Acrescentamos que tal forma de conduta deve existir não somente nas relações entre Administração e os administradores em geral, como também internamente, ou seja, relação entre a Administração e os agentes públicos que o integram.

Este princípio revela está associado ao princípio da legalidade, pois vê-se que a moralidade, é pressuposto ético de todo ato jurídico da Administração Pública, sendo que não somente terá como obedecer a lei mais também a moral.

2.1.4 Princípio da Publicidade

Nesse princípio, exige-se a ampla divulgação dos atos praticados e

previstos em lei. Essas hipóteses estão previstas no art. 5º da CF, inciso LX, o qual determina que “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem” (BRASIL, 2006b, p.27).

Em contrapartida, os incisos XIV, XXXIII também do artigo 5º enfatizam respectivamente a necessidade de cumprimento do Princípio da Publicidade, como se pode ver:

XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao serviço profissional;
[...]
XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestados no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; [...] (BRASIL, 2006b, p.22-25).

Meirelles (2001, p.88-89), abordando a importância do princípio da Publicidade, afirma que:

A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade [...]. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a administração que o realiza [...]. A publicidade, como princípio da administração pública, abrange toda a atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes.

2.1.5 Princípio da Eficiência

Esse princípio, outrora não presente em nossa Carta Magna, foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 19/98 a qual proclama que:

[...] administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, deverá obedecer, além dos tradicionais princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, também ao princípio da eficiência. (MORAES, 2002, p. 315).

Para Meirelles (apud DI PIETRO, 2005, p. 83) o princípio da eficiência é um dos deveres da Administração Pública. E explica que:

[...] o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Pôde-se ver que a Administração Pública – e conseqüentemente os serviços públicos – é regida pelos princípios constitucionais. A realidade, entretanto, das instituições públicas nos leva a refletir sobre a aplicação ou não dos princípios abordados.

Além dos princípios abordados, expressamente previstos no *caput* do art. 37 da CF, existem outros que “embora não mencionados, decorrem do nosso regime político, tanto que, ao lado daqueles, foram textualmente enumerados pelo art. 2º da Lei Federal 9.784 de 29.01.99” (MEIRELLES, 2001, p. 82). São eles a razoabilidade, ampla defesa e contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia de interesse público.

Sobre o princípio da Razoabilidade é consenso entre os autores a relevância que o mesmo vem ganhando nos últimos anos.

Di Pietro (2005, p.81) afirma que:

O princípio da razoabilidade, sob a feição de proporcionalidade entre meios e fins, está contido implicitamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei, nº 9.784/99, que impõe à Administração Pública: adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público(inciso VI); observância das formalidades essenciais á garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII); adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados(inciso IX); e também está previsto no artigo 29, § 2º, segundo o qual os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.

Meirelles (2001, p.86), de forma muito clara e direta defende que o referido princípio:

Sem dúvida, pode ser chamado princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão dos direitos fundamentais.

No tocante ao princípio da ampla defesa e contraditório, esse não mais se aplica somente as lides, mas também aos atos administrativos como se evidencia nas palavras de Pelegrine (apud MEIRELLES, 2001, p.95):

A constituição não mais limita o contraditório e a ampla defesa aos processos administrativos (punitivos) em que haja acusados, mas estende as garantias a todos os processos administrativos, não punitivos e punitivos, ainda que neles não haja acusados, mas simplesmente *litigantes*. E litigantes existem sempre que, num procedimento qualquer, surja um conflito de interesses. Não é preciso que o conflito seja qualificado pela

pretensão resistida, pois neste caso surgirão a lide e o processo jurisdicional. Basta que os partícipes do processo administrativo se antepõem face a face, numa posição contraposta [...].

Coube também a Lei nº 9.784/99, artigo 2º, inserir o princípio da Segurança Jurídica entre os princípios da Administração Pública.

Di Pietro (2005, p. 85) afirma que:

O princípio se justifica pelo fato de ser comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a conseqüente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já conhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior.

Meirelles (2001, p. 90) por sua vez defende que “o princípio da segurança jurídica é geralmente caracterizado como uma das vigas mestras do Estado de Direito”.

É ainda de Di Pietro (2005, p. 85) a reflexão a seguir:

A segurança jurídica tem muita relação com a idéia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como a correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo.

O Princípio da Motivação, segundo Meirelles (2001, p. 93) trata da necessidade, no contexto da Administração Pública de “apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda”.

Di Pietro (2005, p. 82), abordado esse princípio, esclarece que:

O princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas as categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.

No que concerne ao Princípio da Supremacia do Interesse Público ou da Finalidade Pública, Meirelles (2001, p. 95) preconiza que:

A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. Em razão dessa inerência, deve ser observado mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares.

Carvalho Filho (2005, p. 23) lembra ainda, que “as atividades administrativas são devolvidas pelo Estado para o benefício da coletividade”.

E vai além: “mesmo quando age em vista de algum interesse estatal imediato, o fim último de sua atuação deve ser voltado para o interesse público. E se, com visto, não presente este objetivo, atuação estará inquinada de desvio de finalidade” (CARVALHO FILHO, 2005, p. 23).

Analisando-se a principiologia da administração pública percebe-se o quão séria e importante é tal função. O respeito dos princípios que norteiam a administração pública torna, assim, de extrema relevância, é o que se pode notar nas palavras de Meirelles (2001, p. 82) ao tratar da importância desses princípios:

Constituem, por assim dizer, os fundamentos da ação administrativa, ou, por outras palavras, os sustentáculos da atividade pública. Relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais.

Após análise de aspectos relacionados à administração pública, convém abordar os serviços públicos.

3 CONTROLE INTERNO

3.1 Histórico do controle interno na administração pública brasileira

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 Velázquez (2005, p.4), “o controle interno foi conferido ao Poder Executivo...”. 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 físico 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).

3.2 Conceitos

O controle da Administração Pública refere-se a 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-se 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 FILHO, 2008, p. 115 a 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.

3.3 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, aplicada. 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.

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.255), 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 levam à 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 a época certa em que há conveniência de fazê-lo, levando-se em consideração as circunstâncias peculiares à respectiva realização.

4 O AUDITOR INTERNO

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 controlos internos, originários do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que atribui ao auditor “verificar a conformidade dos procedimentos e controlos”. A conduta do auditor também é regida pelos princípios do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) com sede nos Estados Unidos que 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 registos 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 lhes 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 deve documentar a base para as conclusões (CARNEIRO, 2013).

Ainda segundo Attie (2011, p.431), 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 deve 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, 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 cabe a ele, ter uma posição atuante, promover o diálogo entre os diversos intervenientes e facilitar a troca de informação, sempre com um único objetivo, melhorar a performance da empresa em todas as áreas (Carneiro, 2013).

5 CONTRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle interno envolve todas as rotinas de 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, ele previne que tais falhas aconteçam como organizar as funções em cada departamento e informando aos diretores os pontos de fragilidade da empresa.

Dentre as principais contribuições da Auditoria Interna nas organizações públicas cita-se: Fiscaliza a eficiência dos controles internos; Assegura maior correção dos registros contábeis; Opina sobre a adequação dos demonstrativos contábeis; Dificulta desvios de ativos e pagamentos indevidos; Contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação da entidade; Aponta falhas na organização administrativa e nos Cis; 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 do atingimento de metas de aplicação de percentuais mínimos e

máximos impostos pela legislação em vigor;
IX - busca do atingimento de 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. (Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, 2009, p.8).

As características do Controle Interno, segundo Attie (1998, p.115) compreendem:

a) Plano de organização: trata-se de um planejamento simples onde deve constar o 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 a 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. (FILHO, 2008).

O Controle interno nas Organização 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).

A vontade política também deve-se a atenção dada pelo gestor 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 deve agir independente de pressões hierárquicas ou políticas que possam afetar a autonomia dos integrantes da Auditoria Interna em sua organização.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo demonstrou 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.

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

Diante de uma crise mundial de valores morais onde as atividades fraudulentas atingem de forma rápida as empresas. Nesse contexto, conclui-se que a Auditoria e seus procedimentos e técnicas atingem um grau maior de responsabilidade, pois atua de forma a educar a gestão pública, quanto a necessidade de prevenir o patrimônio público contra os erros e as fraudes.

Assim 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.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2011.

BARCELOS, Kátia Silva Macêdo; CARVALHO, Nerci Maria Rezende. **O uso do controle interno preventivo na melhoria da gestão pública tocantinense**. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação), Universidade Federal do Tocantins – UFT, 2012. Disponível em: <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/11/13nov2012_>. Acesso em: 23 fev. 2017.

BARCELOS, Kátia Silva Macêdo; CARVALHO, Nerci Maria Rezende. **O uso do controle interno preventivo na melhoria da gestão pública tocantinense**. Universidade Federal do Tocantins – UFT. Conselho nacional de Controle Interno. 2012. Disponível em: < http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/11/13nov2012_> Acesso em: abr. 2017.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. Revista Eletrônica de Contabilidade. Jul/2005. Disp. em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf> . Acesso em: abr. 2017.

CARNEIRO, S.E.S.M. **Quais os atributos que um auditor interno deve ter**. Instituto Politécnico do porto. dissertação apresentada ao instituto superior de contabilidade para a obtenção do grau de mestre em auditoria . 2013

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul; Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil- ATRICON**. 4. ed. Porto Alegre-RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2011.

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

_____. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

_____. **Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

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

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias**. Curitiba: Juruá, 2006.

JOSÉ FILHO, Antonio. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, ano 1, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

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

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

MORAES, Isaias Fonseca. Manual de Direito Administrativo. Curitiba: Juruá, 2008.

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

PEREIRA, José Matias. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2012.

ROCHA, Emanuel Marcos de B. **Apontamentos de auditoria fiscal**. Lulu, 2007.