

## **A Obrigatoriedade do Controle Interno na Administração Pública Brasileira**

The Obligation of Internal Control in the Brazilian  
Public Administration

**Giordano Bruno Araújo Cavalcante Mota<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

O controle interno é uma ferramenta que aprimora a gestão e fortalece a auditoria. Este artigo tem como objetivo familiarizar o assunto estudado e utilizou levantamento bibliográfico como metodologia. O estudo apresenta aspectos gerais do controle voltado para a administração pública, com contextualização histórica dos fundamentos legais e das doutrinas que norteiam a execução dos controles internos. Num breve histórico, tem-se que mecanismos de controle remontam às civilizações antigas, como a grega e a romana. Ao conjunto de técnicas e procedimentos que visam a fins e objetos nas organizações dá-se o significado de controle. Na administração pública o controle decorre de imposição legal, exercido internamente pelos poderes e externamente por órgãos independentes. Dada a complexidade das organizações, é imprescindível a existência de controles, seja para auxiliar nas decisões ou como suporte em procedimentos de auditoria. Os processos de auditoria consistem em meio para avaliar instituições e lhes conferir maior credibilidade.

---

<sup>1</sup> Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC) em 2002 e em Direito pela Universidade de Fortaleza (Unifor), em 2007. Especialista em direito e processos administrativos pela Universidade de Fortaleza, 2004, e em Perícia e Auditoria Contábil, Unichristus, 2015. Mestre em Administração e Controladoria pela UFC, 2009. E-mail: giordanomota@hotmail.com

**Palavras-Chave:** Controle. Controle interno. Administração pública. Auditoria.

## ABSTRACT

Internal control is tool improves the management and strengthening of audit. This study aims to increase familiarity with the subject studied using bibliographical survey. It presents general aspects of control directed to Public Administration, with a historical contextualization of legal foundations and doctrines that guide the execution of internal controls. In a brief history, control mechanisms date back to ancient civilizations, such as the Greek and the Roman. The set of techniques and procedures, which aim at ends and objects in organizations, are named control. In Public Administration, control derives from legal imposition, internally exercised by powers, and externally by independent agencies. Given the complexity of organizations, it is essential to have controls, either to assist in decision making or to support in auditing procedures. Audit processes can be a way to evaluate institution, giving them greater credibility.

**Keywords:** Control. Internal control. Public administration. Audit.

Recebido: 24/01/2018

Aprovado: 12/07/2018

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos elementos essenciais dentro de uma organização, empresa ou órgão público, é a existência e eficiência de

controle interno.

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988 (CF/88), junto com as normas infraconstitucionais, em especial a Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, instituíram no país o controle com caráter impositivo e desenvolveram novo prisma à res pública. O sentimento do dever de responsabilidade e zelo impõe novas condutas aos agentes públicos.

Aliado ao controle interno, o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e pelas Controladorias, como a Controladoria-Geral da União (CGU), se pauta pela defesa do patrimônio público e pelo incremento da transparência da gestão, com ações de controle interno, como auditoria pública, correição, prevenção e combate da corrupção e ouvidoria, e com ações preventivas e de orientação.

Prestar contas e proceder à melhor fiscalização dos gastos públicos é imperativo, seja pela pressão da imprensa e da população, seja pelas próprias instituições públicas que vêm a público se mostrar sob o aspecto da correção e da transparência.

Nesse sentido, seguindo as tendências internacionais, os Tribunais de Contas têm observado as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), em especial a NBASP 20, que trata transparência e *accountability* como formas de promover uma boa governança pública.

A busca da eficiência estatal revela a importância do controle interno como ferramenta de suporte à gestão, não apenas para prevenir fraudes, mas para melhorar os fluxos internos, reduzindo o tempo para a realização de tarefas e enfatizando um potencial informativo rápido e seguro para as instituições.

A fiel observância à execução dos controles internos per-

mite utilizar melhor os recursos disponíveis, que podem ser limitados e escassos, evitando desperdícios.

## **2 ASPECTOS GERAIS DO CONTROLE**

### **2.1 Breve Histórico**

As demandas, estatais ou pessoais, necessitam de controles. Desde as civilizações antigas, como a grega e a romana, há relatos da existência de mecanismos que contabilizavam bens, dívidas e patrimônio.

Cruz (1997) menciona as evidências coletadas por pesquisadores que indicam atividades de controle desde a Antiguidade, entre babilônios e sumérios, e entre povos indígenas que habitavam o Brasil antes da colonização.

Cavalheiro (2005, p. 15) destaca que acepções sobre controle foram usadas na Roma antiga por Marco Túlio Cícero, em 55 a.C., que asseverava: “O orçamento nacional deve ser equilibrado; os pagamentos a governos estrangeiros ou a terceiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência”.

A formação da democracia moderna, fundamentada nas teorias da separação de poderes ratificou a importância do controle, mediante o sistema de freios e contrapesos. Referido sistema possibilita que cada poder controle as ações dos outros, de maneira adequada e equilibrada.

A história do controle no Brasil remete ao período colonial, com as capitânicas hereditárias e as Juntas da Real Fazenda. Em 1808, após a vinda da Família Real e da criação do Real Erário e do Conselho da Real Fazenda, órgãos fiscalizadores,



adotou-se a Carta de Lei de 25 de março de 1824, Constituição Política do Império, cujo art. 15, inciso X, preconizava: fixação anual das despesas públicas e repartição da contribuição direta, de competência da Assembleia Geral (SILVA NETO, 2003).

Com o fim do Império, em meio às reformas decorrentes da proclamação da república, foi criado o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão independente que veio examinar as contas públicas, norteados pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia (Ibidem).

Como competência originária, cabia ao Tribunal examinar, revisar e julgar todas as operações relacionadas com receitas e despesas da União, liquidar as contas de receita e despesa e verificar sua legalidade antes de serem encaminhadas ao Congresso Nacional. A fiscalização se fazia pelo sistema de registro prévio.

O Congresso Nacional, em 1922, aprovou o Código de Contabilidade da União, mediante o Decreto Federal nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922, o que possibilitou ordenar os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão federal. O Código formalizou que o Poder Executivo fornecesse ao Legislativo todos os elementos necessários à sua atribuição de iniciar a elaboração da lei orçamentária, um dos mecanismos de controle dos gastos públicos (BRASIL, 1922).

No aspecto constitucional, as cartas magnas privilegiaram o enfoque no controle dos recursos públicos. A de 1934 concedeu ao TCU, dentre outras, as seguintes atribuições: proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, registrar previamente as despesas e os contratos, julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, assim como apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados (BRASIL, 1934).

Com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais, todas as atribuições outras do Tribunal foram mantidas pela Carta de 1937. A Constituição de 1946 elucidava sobre as questões de controle no art. 22, que assim dispôs:

A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais. (BRASIL, 1946)

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, retirou do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam objeto de representação ao Congresso Nacional (BRASIL, 1969).

Eliminou-se também o julgamento da legalidade de concessões de aposentadorias, reformas e pensões, permaneceu a cargo do Tribunal, tão somente, a apreciação da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo o sistema de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e o sistema de controle interno, exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz (Ibidem).

Por fim, com a CF/88, o TCU teve sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Poderes para, no auxílio ao

Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades das administrações direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

Pessoas física ou jurídica, pública ou privada, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária, têm o dever de prestar contas.

## 2.2 Conceito de Controle

As organizações, em suas estruturas administrativas, norteiam suas ações com o referencial a Teoria Clássica da Administração, de Henri Fayol. As ações administrativas são divididas em planejamento, organização, comando, coordenação e controle.

No âmbito da administração Chiavenato (1993) associa o controle a três dimensões: controle como função restritiva e coercitiva; controle como um sistema automático de regulação; e controle como função administrativa. Essas dimensões são resumidas respectivamente como: restrição e controle de desvios de condutas; execução operacional padronizada e automática; e o processo como um todo, objetivando um fim comum e previamente determinado.

Ao citar Reis (2004, p. 88), tem-se que “A administração de uma entidade, qualquer que seja a sua natureza jurídica, é exercida através de ações coordenadas e planejadas, a que denominamos de funções administrativas. Essas funções são: a previsão, organização, a coordenação, a direção e o controle”.

Percebe-se a importância e o destaque conferidos ao planejamento, como marco inicial de uma estrutura funcional que culmina com a função controle. O desenvolvimento dessas funções visa à consecução de um objeto previamente desejado, esperado. Oportuno ressaltar que essas funções, mesmo dentro das organizações, recebem influências dos fatores externos.

Di Pietro (1999, p. 575) assim assevera:

O controle constitui poder-dever dos órgãos a que lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu. A finalidade do controle está em assegurar à Administração atuação em consonância com os princípios jurídicos.

Percebe-se na abordagem mencionada a vinculação do aspecto organizacional ao princípio da legalidade, base do direito brasileiro, e a ligação do controle ao cumprimento de uma finalidade, pela análise dos planos, objetivos, resultados e distorções, sob o prisma da responsabilização.

Catelli (2001, p. 61) expõe:

O controle visa assegurar, por meio de correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

Merece destaque o aspecto gerencial do pensamento de Catelli (Ibidem) quanto à “correção de rumos”, que se tornou

mais tangível para a administração pública brasileira com o advento da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), da qual se destacam a execução de controles, a avaliação de resultados e a correção de desvios, antes ausentes dos normativos.

A execução do controle é um instrumento essencial para fornecer aos gestores informações atualizadas e precisas para subsidiar as decisões, propiciar o atendimento da legislação, além de fornecer elementos aos órgãos de controle interno e externo, necessários ao cumprimento de suas finalidades.

### 2.3 Fundamentação Legal do Controle

O controle está intimamente ligado ao poder público, recai sobre todos os atos e é definido pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, como Princípio da Administração Pública (BRASIL, 1967). A função controle é exercida em decorrência de imposições constitucionais, por meio dos Poderes Judiciário e Legislativo, incluindo-se neles os controles externos exercidos pelos Tribunais de Contas e pelo controle interno do próprio Poder Executivo.

O sistema de controle de uma entidade governamental pode ser estruturado em tipos interno, exercido pela própria entidade; externo, ao ser realizado por outro órgão não vinculado a sua estrutura; ou ainda, sob as seguintes formas, na divisão proposta por Meirelles, Burle Filho e Burle (1996, p. 575):

Administrativo é aquele que a Administração Pública exerce sobre seus atos e agentes. É executado pelo Poder Executivo e pelos órgãos de administração dos demais Poderes sobre suas próprias atividades, com o objetivo de que a "atividade pública

em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais”.

Legislativo é o controle do Legislativo sobre atos administrativos dos demais Poderes, constituindo-se num “controle eminentemente político, indiferente aos interesses individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da comunidade”.

Judiciário é o controle exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário sobre atos administrativos dos demais Poderes, verificando a conformidade do ato com a norma legal que o rege. Seu intuito é corrigir atos ilegais da Administração Pública, quando estes são lesivos ao direito individual ou ao patrimônio público.

As divisões inseridas têm viabilidade destacada de maneira que se possa analisar e verificar a completude dos objetivos previstos para cada ente. A complexidade que envolve as atividades administrativas também repercute na hora do controle, dadas suas relações.

Sobre a finalidade do controle, Castro (2006, p. 415) dispõe: “A finalidade do controle atém-se à própria natureza do Estado, que lhe limita a atividade e, ao objetivar a edição e a realização do direito, conforma necessariamente o desenvolvimento e o exercitamento de suas ações à ordem jurídica”.

A intenção do doutrinador em destacar que o controle é típico da ação estatal e atrelado à força dos diplomas legais que regulamentam sua execução fica explicitada na afirmação autoral há pouco reproduzida. Na persecução de suas finalidades, o Poder Público tem sua atuação pautada na obediência aos ditames legais.

Pode-se destacar a forma como o controle está segrega-

do na legislação brasileira, por controle interno e externo, com previsão legal na CF/88, nos seguintes artigos:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei. [...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (BRASIL, 1988)

Na legislação infraconstitucional, tem-se as disposições do caput do art. 75 e seguintes, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com a previsão de controle:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

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

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

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

sáveis por bens ou valores públicos.

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento. (Idem, 1964)

Ainda no plano federal, destacam-se de forma clara as disposições do Decreto-Lei nº 200/1967 sobre a organização da administração federal, que estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências, por ser o controle o destaque em seu art. 6º.

No estado do Ceará, a Constituição traz o seguinte balizamento jurídico:

Art. 67. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

Art. 68. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante o controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 77. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno dos Poderes Municipais.

Art. 80. Os Poderes Públicos Municipais manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (CEARÁ, 1989)



A Lei nº 12.160, de 4 de agosto de 1993 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará), estabelece, no capítulo III, as diretrizes que os municípios devem seguir para coordenar com eficácia o sistema de controle interno, com destaque ao art. 47: “Os Poderes Públicos Municipais manterão, de forma integrada, sistema de controle interno” (Idem, 1993).

Observa-se em todos os normativos destacados que o alcance do controle não se restringe apenas a aspectos financeiros e orçamentários, também abrange aspectos contábeis, operacionais e patrimoniais e estabelece a divisão em controle interno e externo, destacando-se a importância de atuação do Poder Legislativo e dos tribunais de contas.

A modernização da administração iniciou-se com a Lei Federal 4320/1964 e com o Decreto-Lei 200/1967. Mais recentemente, em 2000, foi sancionada a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que enfatiza a função do controle, definindo práticas e procedimentos caracterizadores da gestão fiscal responsável (BRASIL, 2000).

A LRF veio para assegurar o cumprimento dos princípios da eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação dos recursos públicos; evitar desvios, perdas e desperdícios; identificar erros, fraudes e seus agentes; preservar a integridade patrimonial; além de produzir informações para propiciar a tomada de decisões.

Neste sentido, segue a redação do § 1º do art. 1º da LRF:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a

renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (Ibidem)

Percebe-se no escopo da LRF a importância dada ao controle, facilmente percebida pela quantidade de citações da acepção controle: controle de custos, controle da despesa com pessoal, controle de financiamentos etc., indicando maior preocupação com a coisa pública.

#### 2.4 Controle Interno

Conforme já delineado, a ideia de controle pressupõe a existência de autonomia, desde a financeira até a estruturação organizacional. Dada a complexidade das organizações, é imprescindível a existência de controles como meio de permitir aos gestores conhecer as diversas áreas e cumprir e avaliar as determinações legais.

Castro (2008, p. 61) traz a definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), assim disposta:

O Controle Interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

A compreensão do controle interno ao processo de planejamento de uma organização, em que são delineados os pla-

nos, objetivos e meios de obtenção dos resultados, aos quais se propõem com sua utilização. Convém registrar a importância do estabelecimento de métodos que pautam a atuação do setor responsável pelo controle interno.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) exprime: “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis” (IBRACON, 2005, p. 4).

Denota-se uma estreita aproximação entre os conceitos para controle interno definidos pelo AICPA e pelo Ibracon, principalmente quanto à importância dada à definição de plano de organização e métodos e medidas adotados.

Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA-Brasil) controle interno define-se como:

Qualquer ação tomada pela administração para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização. (IIA-BRASIL, 1992, p. 48)

Outro aspecto de bastante relevância quanto às definições para controle interno é a preocupação não apenas com o planejamento, mas também com a própria execução das ações e a correção de desvios, que objetiva maior controle de desempenho e a obtenção do resultado pretendido.

Numa visão para a administração pública, em Peter e Machado (2003, p. 24) tem-se o controle interno como

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

A visão de Peter e Machado para o controle no âmbito da Administração Pública indica uma faceta mais contemporânea, qual seja, a ideia de execução e ajuste, sempre buscando corrigir desvios que afetem os objetivos pretendidos.

O objetivo geral do controle interno, segundo Peter e Machado (Ibidem, p. 26), é “assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas”.

Note-se que o objetivo do controle interno é a atuação, como mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e conformidade pelos administrados, de forma que os objetivos da organização pública sejam alcançados de acordo com a missão específica de cada órgão.

As formas e os métodos de controle são desenhados conforme as necessidades e as peculiaridades de cada órgão, de maneira que se possa dar o tratamento atendendo a critérios básicos, como: consistência e tempestividade dos controles; proporcionalidade dos riscos e efetividade dos custos; adoção de métodos preventivos; bem como, ser importante para a tomada de decisão.

Vale destacar que as operações exercidas pelos órgãos das administrações devem se pautar pela eficiência, eficácia e economicidade, proteger os recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades e aplicar os recursos públicos de forma boa e regular.

Neste sentido é que, na administração pública, existe a obrigatoriedade legal, por parte dos entes que exercitam autonomia financeira, de adotar e manter o controle interno, conforme preconizado nos arts. 74 e 75 da Constituição Federal, nos arts. 75 a 80 da Lei Federal 4320/1964, expondo de forma transparente os recursos aplicados em consonância com os registros realizados.

A atuação do controle na administração pública deve estar baseada nos princípios constitucionais enumerados no art. 37 da CF/88 (BRASIL, 1988) e na nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 19 de 1998, conhecida como a Emenda da Reforma Administrativa de 1998, conforme descrito: “A administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (Idem, 1998).

Meirelles, Burle Filho e Burle (1996, p. 82-83), assim se posicionam quanto aos princípios destacados:

Legalidade – o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e dele não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme caso.

Moralidade – o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição.

Impessoalidade – veda a prática de ato administrativo sem interesse público ou conveniência para a Administração, visando unicamente a satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de desvio de finalidade.

Publicidade – o princípio da publicidade dos atos

e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa a propiciar seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral, através dos meios constitucionais.

Sobre esse conceito, os autores expressam como “dever” de eficiência: é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. Adiante, relembram como “dever de boa administração” da doutrina italiana, destacando, ainda, os preceitos do mencionado Decreto-Lei 200/1967, que submete a atividade do executivo ao controle de resultados, fortalecimento do sistema de mérito e a sujeição à supervisão e à eficiência administrativa (Ibidem, p. 90).

Conforme Castro (2008, p. 61), tem-se a seguinte divisão do controle interno:

controle administrativo: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem-se controles como verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos;

controle contábil: compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreendem controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados.

A divisão de controle interno em administrativo e contábil possibilitou compreender a segregação de funções em virtude

da complexidade das relações que envolvem uma organização. Ao dividir o abrangente controle interno, tem-se a possibilidade de uma apuração dos resultados mais específicos e, presumidamente, mais fidedignos.

Numa visão jurídica, Di Pietro (1999, p. 577), assim se posiciona quanto ao controle administrativo: “controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a administração pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação” (sic).

Sob o aspecto contábil, tem-se o controle da execução orçamentária por intermédio da Lei nº 4.320/1964 em seu art. 75:

O controle da execução orçamentária compreenderá:  
I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;  
II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;  
III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964)

A divisão dos controles administrativo e contábil veio enfatizar o foco de cada um, sem, contudo, dissociar as relações entre ambos, muito embora o reconhecimento da segregação das atividades pertinentes a cada controle seja próprio de cada área específica.

Assim, na administração pública, a execução dos controles internos guarda princípios que norteiam as ações, tais como: a definição de responsabilidades; segregação de funções; padronização das operações; rodízio de pessoal etc., sempre procurando adequar a execução dos controles às características de

cada organização.

A respeito da forma de execução dos controles, tem-se a divisão em: prévio; concomitante e subsequente. Esta divisão segue o disposto no art. 77 da Lei nº 4.320/1964 (Ibidem), que assim reza: “A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.” Tem-se que o controle prévio consiste naquele que antecede a conclusão ou operacionalidade do ato como requisito para sua eficácia; o controle concomitante, é aquele que acompanha a realização do ato, passo a passo, para verificar sua regularidade; e, por fim, o controle subsequente, o que se efetiva após a conclusão do ato controlado.

A importância e a necessidade do controle interno na administração pública ocorre, sobretudo, pelo dever do administrador público de prestar contas à sociedade sobre os recursos financeiros, patrimoniais e aplicados e a função pública que exerce em representação, como defensor do patrimônio da coletividade.

## 2.5 O Controle Interno na Auditoria do Setor Público

A convergência de normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais trouxe um novo olhar, em especial para aquelas aplicadas ao setor público. No desenvolvimento da legislação local, podemos destacar as referências às normas e pronunciamentos da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai) – e do Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso) –, que reúne organizações do setor privado para desenvolver orienta-



ções, dentre outros assuntos, em controle interno e auditoria.

A Intosai, através das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai), especificamente a ISSAI 100, trata de princípios fundamentais de auditoria do setor público, sendo uma das referências aos trabalhos desenvolvidos pelo TCU.

O Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com o Instituto Rui Barbosa (IRB) e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), têm elaborado e emitido as normas aplicáveis ao setor público.

De acordo com a NBC TI 01, Norma Brasileira de Contabilidade da Auditoria Interna, a atividade da auditoria interna está estruturada em procedimentos, tem enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, fornecendo subsídios para aperfeiçoar processos, gestão e controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

A auditoria tem objetivo de, através de levantamentos, exames e avaliações, aumentar a confiança sobre os demonstrativos contábeis, e por que não, sobre a empresa como um todo. O uso de metodologia e observância às técnicas normativas permitem avaliar a integridade, a adequação, a eficácia, a eficiência e a economicidade de processos, de sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e permitem gerenciar riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

O auditor, no desenvolvimento de seu trabalho, busca de maneira segura aferir que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Esse contexto possibilita que o auditor ex-

presse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O desenvolvimento dos trabalhos de auditoria interna, notadamente, é marcado por testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade. Tem-se que, quanto mais rígidos e eficientes os controles internos de uma organização, menor é o volume de testes adotados.

Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento. Os testes substantivos visam obter evidências quanto a suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

Para os testes de observância destaca-se os seguintes procedimentos: inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis; observação – acompanhamento de processo ou procedimento em execução; e investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

### **3 CONCLUSÃO**

Os prejuízos e as fraudes detectadas em diversas corporações mundiais, produzem um vácuo de integridade nas informações gestadas dentro das empresas. Os efeitos da crise mundial provocam uma análise mais acentuada sobre o papel dos gover-

nos e das instituições de controle, no processo de fiscalização das organizações e, sobretudo, nas empresas de auditoria.

Não alheia a essa realidade, a administração pública vive sob novo paradigma. As instituições governamentais são cada vez mais cobradas e vigiadas. A vigilância a cada dia se intensifica, seja pelos órgãos de fiscalização, seja pelo controle social que, dos locais mais remotos, num simples acesso à internet, visualiza informações antes indisponíveis.

A necessidade de mudanças nas práticas da gestão se torna mais evidente, não apenas pelo aspecto da legalidade, mas também como meio de otimizar os recursos disponíveis. A melhoria nos processos da gestão de recursos e o fortalecimento dos controles internos são inescusáveis.

O controle interno auxilia no alcance de metas e potencializa o êxito do processo decisório, haja vista o fortalecimento dos processos internos e a qualidade da informação. Deve ser ressaltado o fato de que a gestão não se resume apenas às variáveis internas. A adoção de instrumentos para conhecer e antecipar fatores externos é indispensável no processo da gestão.

Merece destaque o fato de que, em todo o processo da gestão, a responsabilidade pelo controle deve ser compartilhada por vários indivíduos, até mesmo pela necessidade de segregação de funções e cumprimento de mandamentos legais. A fragilidade de um controle interno pode comprometer o resultado de uma gestão. As evidências compiladas permitem registrar que existe forte vínculo entre qualidade de controle interno, eficácia da gestão e resultado das contas de gestores.

Conclui-se que, para transpor as dificuldades enfrentadas pelas instituições, quanto à escassez de recursos e, ainda, realizar serviços com eficiência, eficácia e celeridade, a adminis-

tração precisa buscar mecanismos que melhorem o processo da gestão, definindo o que se deve fazer, quais os objetivos a atingir e que tipo de gerenciamento será adequado para alcançar resultados satisfatórios.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto Federal nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o código de contabilidade da União. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 1º fev. 1922. Seção 1, p. 2.397.

\_\_\_\_\_. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1934. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, 16 jul. 1934. Seção 1, p. 1. Suplemento.

\_\_\_\_\_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Seção 1, p. 13.059.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Lei do direito financeiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2.745.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, p. 4. Suplemento.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 20 out. 1969. p. 8.885.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Seção 1, p. 1.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 19, de 1998. Reforma Administrativa. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 jun. 1988. Seção 1, p. 1.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000. Lei de responsabilidade fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil – do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003 – guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, J. N. **Direito municipal positivo**. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CATELLI, A. (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALHEIRO, J. B. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 3. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de

Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRCRS), 2005.  
CEARÁ. **Constituição do estado do Ceará**, de 5 de outubro de 1989. Fortaleza: Assembleia Legislativa, 1989.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.160, de 4 de agosto de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios e do Estado do Ceará e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, 12 ago. 1993.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Legislação. **CFC**, Brasília, DF, 30 jan. 2006. Disponível em: <<https://bit.ly/2gS4vsM>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**. São Paulo: Makron Books, 1993.

CRUZ, F. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.  
DI PIETRO, M. S. Z. Direito administrativo. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Norma e procedimentos de auditoria: NPA 14** – laudos de avaliação emitidos por auditor independente. São Paulo: Ibracon, 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/2uUiG-qC>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

IIA-BRASIL – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Procedimentos de auditoria interna**: organização básica. São Paulo: Biblioteca Técnica de Auditoria Interna, 1992.

IRB – INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**. Belo Horizonte: Instituto Rui Barbosa, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2L9pfQW>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

MEIRELLES, H. L.; BURLE FILHO, J. E.; BURLE, C. R. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, H. C. **Contabilidade e gestão governamental: estudos especiais**. Rio de Janeiro: Ibm, 2004.

SILVA NETO, C. P. **A construção da democracia: síntese histórica dos grandes momentos da Câmara dos Deputados, das Assembleias Nacionais Constituintes e do Congresso Nacional**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2003. 751 p. (Série temas de interesse do Legislativo, n. 5).