

## O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Pedro Gabriel Kenne da Silva\*

**Sinopse:** Neste trabalho estuda-se o controle enquanto função da Ciência da Administração e sua utilização como principal objeto da Auditoria Interna, centrando atenção à evolução dos controles internos na Administração Pública. Abordam-se a forma de organização, papel e importância do controle interno, assim como as dificuldades para o estabelecimento de controles eficazes no setor público, em função de suas peculiaridades. Ao final, tomando-se por base o sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, propõem-se medidas para que se estabeleça, de fato, uma integração entre o órgão central do sistema de controle interno e as unidades ou funções de controle da Administração Pública.

**Palavras-chave:** Controle interno. Auditoria interna. Controle interno na administração pública.

**Abstract:** This paper refers to the Control as a function of the Administration Science and its use as a main object of Internal Auditing, focusing the evolution of Internal Control in the Public Administration. It also approaches the organization, role and importance of Internal Control, as well as the difficulties to fix effective control in public sector due to its peculiarities. At the end, there is the proposal of some steps to establish an effective integration between the Central Department of the Internal Control System and the units or control functions of the Public Administration, based on the Internal Control System of the State of Rio Grande do Sul.

**Keywords:** Internal control. Internal auditing. Internal control in the public administration.

### 1 INTRODUÇÃO

O ser humano, por sua admirável capacidade de empreender novas descobertas e transmitir conhecimentos a seus semelhantes, diferencia-se de todas as demais espécies conhecidas. Essa capacidade de produzir e dominar o conhecimento é responsável não só pela preservação da espécie humana, como também pela sua evolução, melhorando gradualmente sua qualidade de vida e bem-estar.

Por volta do ano 600 a.C. (recentemente, considerando-se que o homem habita a Terra há milhares de anos), houve uma vertiginosa evolução na área do conhecimento, com o advento da Filosofia. Esta trouxe uma forma totalmente nova de pensar, visto que, até então, os fenômenos que ocorriam na natureza eram explicados ou interpretados por meio da mitologia. Os primeiros filósofos procuravam entender os fenômenos da natureza através de

---

\* Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria. Especialista em Contabilidade, Auditoria e Finanças Governamentais pelo Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade da UFRGS. Agente Fiscal do Tesouro do Estado do Rio Grande do Sul. (gabriel@via-rs.net).

uma forma científica de pensar, dando início à criação das ciências naturais (GAARDER, 1999).

Numa visão holística, tudo no mundo está interligado, dividido em sistemas e subsistemas. Assim como a Medicina, a Matemática, a Astronomia e a Biologia têm origem comum, na Filosofia, não poderia ser diferente na área das Ciências Sociais e Humanas, onde se situam a Contabilidade, Administração, Economia, Direito, entre outras ciências.

Nesse contexto de inteligência e domínio da razão em que evolui o ser humano, a possibilidade de controle sobre os fenômenos ou fatos que ocorrem em seu derredor levou o homem a criar dispositivos ou métodos, inicialmente rudimentares, hoje sofisticados, para controlar os acontecimentos, de forma a evitar resultados indesejáveis que pudessem afetar seu bem-estar, seu equilíbrio ou seus propósitos.

## **2 DEFINIÇÃO DE CONTROLE**

### **2.1 TEORIA DO CONTROLE**

A teoria do controle é formulada na matemática e trata dos princípios básicos sob os quais são analisados e elaborados os sistemas de controle. Controlar um objeto significa influenciar seu comportamento de modo a obter um resultado desejado.

Quando o fator controlado é de natureza física, química ou mecânica, os controles agem com mais eficácia em função da previsibilidade do comportamento desse fator. Isso permite o estabelecimento de controles automáticos, dos mais simples, como pára-raios, sismógrafos e detectores de incêndios, aos mais sofisticados, como os de automação industrial, pilotos automáticos de aeronaves, mísseis teleguiados e outros. Quando o ser humano interage no fator controlado, essa atividade torna-se mais complexa em função da imprevisibilidade, que, segundo Florentino (1988), decorre dos seguintes defeitos, inerentes ao homem: a) fadiga mental ou física; b) aptidão para a desorganização; e c) tendência a fazer variar os resultados em proveito próprio (fraudes).

A essência da teoria do controle baseia-se na intercalação de um agente corretivo no fluxo do processo de modo a balizar seu comportamento, para que se processe dentro de padrões predeterminados (FLORENTINO, 1988).

Os sistemas de controle terão maior chance de sucesso, quanto menor for o grau de interação humana no processo, em função do que já foi visto. Os processos que dependem

exclusivamente de ações mecânicas possibilitam a implementação de controles automáticos, que, uma vez instalados, funcionam continuamente, ajustando os fatores aos resultados desejados. Exemplo disso são os sistemas de ar-condicionado, onde, uma vez estabelecida a temperatura desejada (padrão), os mecanismos de controle do próprio sistema medem a temperatura ambiente (avaliação da ação), comparam com a temperatura desejada (comparação com o padrão) e corrigem se necessário (retroação). Os seres vivos do reino animal também possuem sistemas automáticos de controle, os quais são responsáveis por reações como sentir fome, sede, sono, dor, entre outros.

A ciência que estuda os controles automáticos, como exemplificado acima, denomina-se cibernética, a qual influenciou poderosamente os sistemas de controle e a administração, tendo trazido como principais contribuições a automação e a informática.

## 2.2 O CONTROLE COMO FUNÇÃO DA CIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO

O controle figura como uma das cinco funções universais da Ciência da Administração, a saber: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

O controle relaciona-se com todas as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização. Com relação à função de planejamento (previsão), chega-se a dizer que o controle é seu irmão siamês, tal é a simbiose entre ambos: o planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto (CHIAVENATO, 2000).

A função *controle* está presente em todos níveis das organizações, atuando em todos os processos. É responsabilidade dos postos de comando, sendo esta responsabilidade proporcional à altura do posto ocupado na cadeia hierárquica.

As definições de controle, nas obras consultadas, convergem invariavelmente para a enunciação de que controle é o processo destinado a assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o planejado, visando a atingir objetivos predeterminados.

Megginson (1986) define controle como o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado. Segundo Albanese (1981), é o processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo com os resultados desejados.

Em relação às fases do controle, os estudiosos e doutrinadores também convergem para uma conclusão comum: 1) estabelecimento de um padrão de desempenho esperado; 2)

avaliação da execução do processo controlado; 3) comparação do resultado da execução com o padrão esperado; e 4) implementação de ações corretivas, quando necessárias.

Até mesmo os programas de qualidade total, batizados de TQM – *Total Quality Management* (Gerenciamento da Qualidade Total), ou TQC – *Total Quality Control* (Controle da Qualidade Total), desenvolvem essa seqüência ao utilizarem a técnica chamada *ciclo PDCA*, como método de controle de processos (FALCONI, 1992).

### 3 CONTROLES INTERNOS

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

O processo de controle opera-se com a dinâmica da organização e compreende o planejamento e a orçamentação dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação.

Os controles internos, tomados como sistema, englobam toda a organização e podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos (CREPALDI, 2000).

Controles contábeis dizem respeito à salvaguarda do patrimônio e à fidedignidade das informações contábeis, incluindo, por exemplo, controles físicos sobre bens, estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, rotação de funcionários e elaboração de relatórios periódicos.

Os controles administrativos englobam os métodos e procedimentos que visam à adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização. São instrumentos de controle administrativo o planejamento estratégico, as metas de produção, os sistemas de custos e o controle de qualidade, entre outros.

Attie (1992) apresenta estudo analítico, resumido a seguir, dos itens que aponta como componentes do controle interno:

- **Plano de Organização:** formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos.

- Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle.
- Proteção do patrimônio: definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais.
- Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas.
- Eficiência operacional: definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequados às atividades.
- Políticas administrativas: sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

Há várias definições de controle interno, as quais, conforme o interesse, origem e formação de cada autor, estarão mais identificadas com as diferentes áreas de competência organizacional: contábil, financeira, operacional, orçamentária, patrimonial, gerencial, entre outras. Do ponto de vista da atividade da Auditoria, no entanto, todos os enfoques de controle interno devem ser estudados igualmente.

Resumindo, os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando a assegurar a proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, e eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização.

## **4 AUDITORIA INTERNA**

Auditoria é uma atividade desenvolvida com técnicas próprias e peculiares, constituindo-se em especialização profissional, tendo ampla abrangência e pode dividir-se em externa e interna, segundo a forma de atuação e as relações com a organização auditada.

A auditoria externa, via de regra, tem por escopo a certificação de gestão econômico-financeira, realizada por empresa ou profissional de fora da organização auditada.

Já a auditoria interna é atividade desenvolvida por técnicos do quadro permanente da organização, o escopo do trabalho tem maior amplitude em relação à auditoria externa, abrangendo o estudo e avaliação permanente do sistema de controle interno, sua adequação e desempenho.

Entre as definições encontradas para auditoria interna, cita-se a de Almeida Paula (1999, p. 31), que parece traduzir o pensamento geral dos estudiosos do tema:

Atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

É equivocado, portanto, tratar-se auditoria interna como sinônimo de controle interno. Enquanto este engloba um conjunto de métodos e medidas que visam a assegurar o funcionamento ótimo da entidade, aquela é uma atividade cuja principal missão é assegurar o funcionamento dos controles.

## **5 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

No Brasil, o Controle na Administração Pública teve como marco inicial a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, em 1936, com atribuições de racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos. Nesse período foi instituído o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública.

O fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira está no artigo 76 da Lei 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle

da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A Lei 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

O Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (art 6º). Quanto ao controle, seria exercido em todos níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (art 13). Cada Ministério passou a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central era a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda (art. 23).

Com relação aos custos dos bens e serviços, tanto a Lei 4.320/64 (art 85), quanto o Decreto-Lei 200/67 (art 25, IX, e art 79) estabeleceram que a contabilidade deveria apurá-los, a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão. Passados mais de 30 anos sem aplicação, a Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, volta a exigir a apuração de custos, como se fosse novidade.

Como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967:

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

A Constituição Federal de 1988 estabelece com mais clareza o escopo do controle interno ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”

Comparando-se o texto constitucional vigente com o dispositivo da Constituição anterior sobre a abrangência do controle, verifica-se que o atual não se restringe a aspectos financeiros e orçamentários apenas, mas explicita que o controle, ou a fiscalização, atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

A fiscalização contábil diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade do órgão/entidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas, os registros completos, autorizados por quem de direito e os valores exatos. Sendo a contabilidade a *espinha dorsal* do sistema de informações econômico-financeiras, constitui instrumento indispensável em todos os enfoques do controle.

A fiscalização financeira ocupa-se em verificar se a administração dos recursos financeiros está sendo realizada de acordo com as normas e princípios da administração pública, não só com relação a arrecadação, gerenciamento e aplicação dos recursos, como em relação a regularidade das renúncias de receitas e concessões de auxílios e subvenções. A Lei de Responsabilidade Fiscal veio conferir grande relevância ao acompanhamento e à fiscalização financeira, impondo severas penas aos administradores descuidados.

Quanto à fiscalização orçamentária, segundo FERRAZ (1999), não deve se esgotar na verificação se as despesas estão previstas no orçamento anual e se foram fielmente executadas. Deve confrontar estas com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual a fim de assegurar o cumprimento dos programas traçados pelos representantes do povo.

A fiscalização operacional diz respeito ao acompanhamento e avaliação das ações empreendidas pelo órgão/entidade para alcançar seus objetivos institucionais, em especial quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. É muito deficiente na Administração Pública essa fiscalização, em função de que não se tem um sistema de apuração de custos,

como já foi mencionado anteriormente, assim como indicadores para avaliação de resultados. O Estado do Rio Grande do Sul desenvolve projetos visando a preencher tais lacunas.

Finalmente, a fiscalização patrimonial diz respeito não só ao controle de bens móveis ou imóveis, mas também de créditos, títulos de renda, participações e almoxarifados, além das dívidas e de fatos que, direta ou indiretamente possam afetar o patrimônio.

## **6 ESTRUTURA ATUAL DO SISTEMA NO EXECUTIVO FEDERAL**

A estrutura atual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é estabelecida pela Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, tendo como órgão central a Secretaria Federal de Controle, atuando por meio de suas unidades regionais.

Compõem o sistema, juntamente com o Órgão Central, os órgãos setoriais que atuam junto à Advocacia-Geral da União, Casa Civil, e Ministérios das Relações Exteriores e da Defesa, respectivamente. Os órgãos setoriais são subordinados tecnicamente ao órgão central.

Segundo a Instrução Normativa SFC 1/2001, são realizadas auditorias classificadas como de avaliação da gestão, de acompanhamento, contábil, operacional e especial. Os trabalhos de auditoria são executados de forma direta, quando executados diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno e de forma indireta, quando realizados com a participação de servidores que desempenham atividades de auditoria em outros órgãos e instituições da Administração Pública Federal.

## **7 ESTRUTURA ATUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ESTADO**

No Rio Grande do Sul, a história do Controle Interno institucional se confunde com a história da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE. Esta foi criada pela Lei 521, de 28 de dezembro de 1948, com atribuições de centralizar e superintender os serviços de contabilidade do Estado; fiscalizar e orientar as atividades relativas à contabilidade; tomar as contas de quem haja recebido, administrado, despendido ou guardado bens do Estado a fim de cooperar com o Tribunal de Contas; realizar o levantamento do Balanço-Geral do Estado; o fiel cumprimento dos princípios de contabilidade pública.

Em março de 1970, o Governo do Estado, por meio do Decreto 20.193, apresentando como justificativa a necessidade de aperfeiçoar o sistema de contabilidade, a urgência em

combinar esse com um moderno sistema de auditoria interna e os objetivos a que se propunha a Reforma Administrativa em curso, cria o Sistema de Contabilidade e Auditoria do Estado do Rio Grande do Sul. A CAGE, por esse Decreto, acrescida da Divisão de Auditoria, passa a representar o órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado.

A Constituição Estadual de 1989 estabelece que o controle interno terá um órgão de contabilidade e auditoria-geral, com delegações junto às unidades administrativas dos três poderes, com competência e quadro de pessoal definidos em lei, reforçando assim a posição da CAGE como órgão central do sistema.

Atualmente a CAGE tem como principais atribuições, conforme o art. 13 do Decreto 37.297/97:

- exercer, a título de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Direta e Indireta do Estado;
- emitir parecer sobre as contas dos administradores, como condição para apreciação pelo Tribunal de Contas do Estado;
- exercer controle sobre todos os atos daqueles que de qualquer modo arrecadem rendas, efetuem despesas ou administrem bens do Estado;
- efetuar os procedimentos relativos à relevação contábil, financeira e patrimonial, no âmbito dos três poderes do Estado;
- elaborar a prestação de contas anual do Governador do Estado;
- prestar assessoramento e orientação na sua área de competência aos órgãos e entidades da Administração Estadual; e
- promover estudos e pesquisas, propor normatização e padronização de procedimentos na sua área de competência.

O sistema idealizado e concebido para o Estado se traduz em uma estrutura integrada, segundo a qual o órgão central mantém delegações, denominadas seccionais ou setoriais da CAGE, junto aos órgãos (secretarias de estado ou órgãos autônomos) e entidades (administração indireta: autarquias, fundações e sociedades de economia mista), respectivamente.

Essas unidades representam o órgão central do sistema e a elas compete orientar os administradores quanto à organização e funcionamento dos controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, bem como exercer a fiscalização sobre os atos de gestão.

## **8 INDEPENDÊNCIA E ESCOPO DO ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO**

Inicialmente, deve-se reforçar que um órgão de auditoria, seja externa ou interna, não pode prescindir de independência funcional em relação às áreas ou atividades controladas.

Na seqüência, com base em Attie (1992), estabelece-se um paralelo entre a forma de atuação da auditoria externa e interna do setor privado, relacionando-as, após, com a auditoria na Administração Pública.

- O propósito principal da auditoria externa é expressar opinião sobre a situação econômico-financeira da organização e sobre o resultado das operações de um determinado período, enquanto o propósito principal da auditoria interna é assessorar a administração.
- O auditor externo avalia os controles internos para estabelecer o risco de auditoria e definir a natureza e extensão dos testes necessários para a emissão do seu parecer, já o auditor interno avalia os controles para determinar se estes oferecem segurança de que os objetivos da organização serão alcançados de forma econômica e eficiente.
- Os destinatários do trabalho do auditor externo são os acionistas, a sociedade, o mercado, possíveis investidores, entre outros segmentos externos à organização, enquanto o trabalho do auditor interno se destina à administração.

Comparando-se a forma de atuação e independência dos órgãos de auditoria do setor público com a iniciativa privada, constata-se, pela abrangência do trabalho e pelas prerrogativas e responsabilidades constitucionais conferidas aos órgãos de controle interno do setor público, que estes atuam com independência em relação aos órgãos e entidades auditadas. Verifica-se também que o escopo do trabalho abrange tanto o da auditoria externa, pela emissão de relatórios e pareceres endereçados aos tribunais de contas e à sociedade, sobre as contas e sobre a gestão fiscal dos administradores, quanto o da auditoria interna, quando age preventivamente no acompanhamento, orientação e assessoramento à administração.

## **9 DIFICULDADES PARA O ESTABELECIMENTO DE CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

O estabelecimento, funcionamento e manutenção dos controles internos são competência e responsabilidade do administrador. Ao órgão central do sistema, como já mencionado, cabe avaliar, diagnosticar, propor melhorias e orientar os responsáveis pelos controles de cada órgão.

Em função das peculiaridades do setor público, analisadas a seguir, não é dada a devida relevância aos controles, isto é, o administrador público, contrariando uma das principais funções da ciência da administração, não controla adequadamente.

O sucesso na implantação de planos que tendem a modificar rotinas e comportamento depende, inquestionavelmente, da forma como são conduzidos. Não se pode negligenciar o fato de que são pessoas que agirão na execução dos controles, e que o serviço público tem certas peculiaridades não encontradas na iniciativa privada. Naturalmente, ninguém aprecia ser controlado, mas na área pública há especial dificuldade nesse campo.

A seguir, relacionam-se algumas características da Administração Pública que dificultam a implantação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais:

- dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos;
- não há risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências;
- relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas;
- grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos; e
- não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

Cabe ainda considerar a perspectiva psicossocial do controle, sobre a qual Gomes (1999, p. 34) relaciona as seguintes observações:

1) os sistemas de controle influem e sofrem influência das pessoas, de forma que o comportamento individual não somente depende do desenho formal e técnico do sistema mas também das características pessoais e organizacionais; 2) a pessoa é limitadamente racional e não intenta maximizar totalmente seus objetivos, satisfazendo-se com um nível inferior; os objetivos globais da organização podem apresentar conflitos com os objetivos individuais; 3) o controle do comportamento individual pode ser alcançado não só por técnicas quantitativas, mas pela

motivação, participação e formulação de objetivos; e 4) a motivação independe da influência dos incentivos extrínsecos, está condicionada por fatores intrínsecos.

Assim, para que se torne efetivo o modelo de controle interno integrado na Administração Pública, há que se tomar medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema. Do contrário, se perpetuará a falta de sintonia entre o órgão central de controle e a administração, mantendo-se a rotina de relacionar impropriedades, apontar falhas, emitir recomendações, e se produzirem novas impropriedades.

## **10 MEDIDAS NECESSÁRIAS PARA A EFETIVA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Na seqüência, traçam-se algumas considerações visando à efetiva integração e melhoria nos níveis de eficiência, eficácia e efetividade do sistema de controle interno no setor público, tomando como modelo a estrutura atual do controle no Estado do Rio Grande do Sul.

Considerando-se que cada órgão (administração direta) e entidade (administração indireta) tem seu orçamento, metas, meios materiais, bens patrimoniais e recursos humanos, cada qual requer seus controles internos.

Assim como o administrador principal de cada órgão ou entidade dispõe de unidades ou assessorias responsáveis pelas funções, por exemplo, de planejamento, administração, finanças, orçamento, execução de projetos, recursos humanos, suprimentos, entre outras, reputa-se como indispensável a designação formal de um agente como responsável pelos controles internos.

A complexidade dessa função dependerá do porte do órgão, orçamento, quantidade de projetos e atividades, entre outros fatores. Quando se tratar de órgão muito complexo (ex.: Secretaria da Educação, que no Estado emprega 35% do orçamento), sugere-se a criação de uma unidade de controle. Por outro lado, há órgãos cuja responsabilidade pelos controles pode ser atribuída em nível de assessoria.

O agente designado como responsável pelos controles em cada órgão/entidade, que deverá ter habilitação profissional e capacitação técnica adequada à área de auditoria, será o elo de ligação na interface com o órgão central do sistema.

Caberá ao órgão central ajudar a estruturar, orientar o funcionamento e fiscalizar, periodicamente, a adequação e o funcionamento desses controles.

Definidas as unidades ou funções de controle nos órgão e entidades, começa a delinear-se o que se pode chamar de “sistema integrado”, com o órgão central atuando como orientador e normatizador.

Sugere-se, ainda, a instituição de um órgão representativo, incumbido do estudo, pesquisa e intercâmbio técnico na área de controle interno, que poderá ser denominado “Comitê de Controle Interno”, coordenado pelo órgão central e constituído pelos responsáveis pelo controle interno em cada órgão/entidade.

Vencidas essas dificuldades e desafios de ordem estrutural e comportamental e implantado de fato o sistema nos órgãos e entidades, caberá ao órgão central, mediante acompanhamento ordinário, avaliar periodicamente os controles, no exercício de suas atribuições constitucionais.

A criação do Comitê de Controle Interno, já mencionado, como órgão técnico de desenvolvimento e cooperação, terá seu ponto forte na exploração do potencial de *benchmarking* entre os membros do sistema.

O órgão central terá a responsabilidade de promover o desenvolvimento técnico do sistema por meio de estudos e pesquisas, mantendo-se na vanguarda em termos de controle interno no setor público.

## **11 CONCLUSÃO**

Modernamente, os órgãos institucionais de controle, *Auditorias Internas*, tanto na iniciativa privada quanto na administração pública, voltam suas atenções para atuação preventiva e orientadora, de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais.

Os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são inumeráveis. Por isso, o controle não deve ser visto apenas pelo prisma do custo, mas sim como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do órgão público.

Atuando de forma independente e com métodos e técnicas que envolvem procedimentos típicos de ambos os tipos de auditoria, interna e externa, em função de suas

atribuições constitucionais e legais, o Órgão Central de Controle Interno tem papel relevante na Administração Pública, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando a assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

Para o êxito do controle interno no setor governamental é necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas e promover os ajustes necessários na estrutura, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo.

Referindo-se às funções da Ciência da Administração, Megginson (1986) menciona que, se a função de controle não for desempenhada efetivamente, as demais funções (planejar, organizar e dirigir) serão de valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho e, na pior, o caos.

## REFERÊNCIAS

ALBANESE, R. **Managing**: toward accountability for performance. 3. ed. Homewood, Illinois: Irwin, 1981.

ALMEIDA PAULA, M. G. M. **Auditoria interna**: embasamento conceitual e tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e pratica. São Paulo: Atlas, 2000.

FALCONI C. V. **TQC**: controle da qualidade total. 6. ed. Rio de Janeiro: Bloch, 1995.

FERRAZ, L. A. **Controle da administração pública**: elementos para a compreensão dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

FLORENTINO, A. M. **Auditoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

GAARDER, J. **O mundo de Sofia**: romance da história da filosofia. São Paulo: Cia da Letras, 1999.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada.** 22. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1990.

MEGGINSON, L. C., MOSLEY, D. C., PIETRI Jr, P. H. **Administração: conceitos e aplicações.** São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

\_\_\_\_\_. **Lei 521, de 28 de dezembro de 1948.** Estado do Rio Grande do Sul. Diário Oficial do Estado de 29 de dezembro de 1948.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Decreto 20.193, de 03 de março de 1970.** Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legis/sistemalegis.htm>>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 1998. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.** 1999. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legis/sistemalegis.htm>>.

\_\_\_\_\_. **Decreto 37.297, de 13 de março de 1997.** Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legis/sistemalegis.htm>>.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa/SFC 1, de 06 de abril de 2001. Secretaria Federal de Controle. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000.** Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>.