

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

JEFFERSON PEDRO OLIVEIRA MARTINS

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NUMA ENTIDADE DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO SUPORTE À GOVERNANÇA CORPORATIVA

Trabalho de conclusão de curso de graduação

Prof. João Marcos Leão da Rocha

Orientador

Porto Alegre, 2011

## RESUMO

O Controle Interno, numa entidade, representa a segurança do administrador de que tudo está funcionando conforme as normas e diretrizes aprovadas, e é fundamental para o gestor público, porque este responde pelos atos que realiza ou delega a terceiros para praticar em seu nome. Por isso, deve praticar o controle interno com toda segurança possível, estabelecendo controle em todos os níveis para dar suporte a todos os seus atos decisórios. Para os que são responsáveis pelos balanços e resultados dos números de cada repartição, o controle interno é instrumento para dar sustentação aos números que se divulgam e sobre os quais se tomam decisões, ou seja, tem como base a contabilidade e o controle interno financeiro. Também é peça-chave para a auditoria, pois essa emite opinião sobre os resultados de uma gestão ou sobre a realidade dos números divulgados nos balanços. O controle interno é importante para os gestores e os auditores, razão pela qual o principal papel de uma auditoria interna é garantir para os dirigentes da entidade que tais controles internos estão funcionando adequadamente. Quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos.

O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades. As formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal, mas, para serem efetivos, devem atender a alguns critérios básicos: controle certo, no lugar e no tempo certos; controle exercido junto ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; controle funcionando de forma consistente e permanente; controle com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes; controle como instrumento auxiliar do dirigente, para a tomada de decisão; e controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados financeira, administrativa e politicamente.

A organização do controle interno é da responsabilidade do administrador, cabendo a ele gerir o patrimônio e os recursos da instituição que dirige, sem desperdícios e desvios. Para tanto deve manter as condições que demonstrem a prática da boa administração, permitindo a verificação, por parte dos órgãos de fiscalização, de que agiu com correção e competência.

Uma vez organizado o controle interno, é necessário mantê-lo sob permanente vigilância e avaliação. As falhas de seu funcionamento trazem reflexos inevitáveis nos resultados da administração, podendo comprometê-la. Ao projetar uma estrutura de controles internos, a administração deve considerar suas finalidades gerenciais e operacionais. Os controles gerenciais objetivam assegurar que os recursos organizacionais sejam utilizados de maneira eficiente. São conhecidos pelos relatórios que produzem: relatórios gerenciais: físicos, orçamentários, financeiros ou de indicadores; demonstrações contábeis; e relatórios de auditoria.

Segundo a NBC T 16.8 – Controle Interno, conforme Resolução CFC N° 1.135/08, o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público e deve ser exercido em todos os níveis da entidade. Pode ser classificado em: operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente. A estrutura do controle interno, segundo a NBC T 16.8, compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. Tal estrutura de controle interno numa entidade, propicia a busca pelas melhores práticas da governança corporativa.

A governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para sua perenidade. As boas práticas, na gestão pública, têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade em termos de reconhecimento dos trabalhos prestados, bem como seu resultado econômico produzido, facilitar seu acesso ao capital para a manutenção via doações, subvenções etc. e, assim, contribuir para sua perenidade, para o atendimento de necessidades das gerações futuras. Os princípios básicos que inspiram o código das melhores práticas são; transparência; equidade; prestação de contas; e a responsabilidade corporativa.

Como diz o código das melhores práticas de governança corporativa do IBGC, mais do que “a obrigação de informar”, a administração deve cultivar o “desejo de informar”, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea,

franca e rápida, resulta um clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros. A comunicação não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, mas deve contemplar também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação empresarial e que conduzem à criação de valor. A Lei de Responsabilidade Fiscal induz o gestor público à transparência de seus atos.

## SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO	1
2 FOLHA DE ROSTO	1
3 RESUMO	2
4 SUMÁRIO	5
5 INTRODUÇÃO	6
6 DEFINIÇÕES	7
7 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FEDERAL	9
8 CONTROLE INTERNO NA PERSPECTIVA PÚBLICA	17
9 AUDITORIA INTERNA	25
10 GOVERNANÇA CORPORATIVA	27
11 CONCLUSÃO	29
12 BIBLIOGRAFIA	30

## INTRODUÇÃO

O administrador é, antes de tudo, um tomador de decisões. Para suas tomadas de decisões ele se baseia, muitas vezes, em informações produzidas pela contabilidade, através de relatórios, demonstrações, planilhas e outros demonstrativos. Tais informações são produzidas encima de controles internos que representam o grau de confiabilidade e fidedignidade dos dados. Por isso o destaque da importância da adequação dos controles internos na organização, como suporte nas tomadas de decisões e a busca pelas melhores práticas da governança corporativa.

## DEFINIÇÕES

Entidade: entende-se por entidade o conjunto organizado de meios com vista a exercer uma atividade particular, pública ou de economia mista, que produz ou oferece bens e serviços, com o objetivo de atender a alguma necessidade humana. Na Administração Pública as entidades podem ser: autarquias, criadas por lei, caracterizadas por personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios; empresas públicas ou estatais, com personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio e capital exclusivo da União; fundações públicas, que realizam atividades que não são típicas de Estado mas são de interesse público; sociedades de economia mista, pessoa jurídica de direito privado com participação do poder público e de particulares em seu capital e sua administração. São entidades públicas governamentais todas as entidades do quadro da administração direta e indireta da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Essas entidades, por força de lei, farão sua contabilidade de acordo com a Lei nº 4.320/64, seguirão os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal e obedecerão à Lei de Licitações. Dessa maneira, sua contabilidade será uma contabilidade orçamentária, em que a receita seguirá o disposto na Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, e suas alterações, e a despesa seguirá o rito instituído pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, no que se refere à elaboração do orçamento, observando-se as funções d governo, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

Administração Pública: conforme descrito no Decreto-lei 200 de 25 de fevereiro de 1967, a Administração Federal compreende a Administração Direta e a Indireta. A Administração Direta se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, e a Administração Indireta compreende as Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas, todas dotadas de personalidade jurídica própria. Estas entidades da Administração Pública Indireta estão vinculadas ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua atividade principal.

Controle Interno: segundo o professor William Attie, o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas

várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Domingos Poubel de Castro, em seu livro Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público – Editora Atlas, 3 edição, São Paulo/2010, trata do controle interno como a representação da segurança do administrador para estabelecer controle em todos os níveis e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios, como instrumento de sustentação aos números que se divulgam e sobre os quais se tomam decisões. Na NBC T 16.8 – Controle Interno, publicada em 21 de novembro de 2008 conforme a Resolução CFC Nº 1.135 que trata da Contabilidade aplicada ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade definiu o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, para minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, contribuindo para o alcance dos objetivos da entidade do setor público, compreendendo o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados com a finalidade de: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Governança Corporativa: segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), Governança Corporativa é um sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os acionistas e cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal, criada para superar o chamado “ conflito de agência” decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial, ou seja, o conflito de interesses entre o proprietário da entidade (acionista) e o gestor da entidade (executivo) que recebe do proprietário, por delegação, o poder de decisão. Os objetivos do gestor nem sempre são os mesmos do proprietário, o que resulta num conflito de interesses. A Governança Corporativa visa criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivo quanto de monitoramento, para assegurar que o comportamento do executivo esteja alinhado com o interesse do acionista, através do Conselho de Administração, Auditoria Independente e Conselho Fiscal.



## SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FEDERAL

Definição: para o professor Domingos Poubel de Castro, “*o controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes*”. O Controle Interno Federal surgiu para atender ao disposto no art. 74 da Constituição Federal de 1988, “*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 financeira, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.*”. O Governo Federal foi ajustando o modelo do sistema de controle interno, que surgiu como controle interno administrativo, evoluiu para controle interno financeiro e consolidou-se como Auditoria com a criação da Secretaria Federal de Controle Interno, que atua como braço operacional da Controladoria Geral da União (CGU), esta última representando o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. As atribuições do Sistema de Controle Interno foram definidas na Lei Nº 10.180/01, regulamentada pelos Decretos Nº 3.591/00 e Nº 4.304/02 e legislações subsequentes. Tal Sistema de Controle interno tem como órgão operacional a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), responsável por orientar as auditorias internas das entidades da Administração Indireta sobre como se posicionar ao avaliar os controles administrativos, destacando os princípios fundamentais para avaliação de uma gestão, a saber: relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controles sobre as transações e, aderência a diretrizes e normas legais.

Histórico: o controle interno federal surgiu, no Brasil, em 1914, quando o então Ministro da Fazenda não teve condições de realizar operações de crédito com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos, pois não havia, até o momento, uma contabilidade organizada que produzisse informação consistente sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do Governo. A partir de então o Governo e a sociedade civil somaram esforços para a implantação de técnicas de contabilidade na área pública com padronização de registros, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis. Surge, então, em 1921 a Contadoria Geral da República como repartição da Diretoria do Tesouro Nacional, criada pelo Decreto Nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921. No ano seguinte essa diretoria foi transformada em Contadoria Central da República e em 1940 foi denominada Contadoria Geral da República pelo Decreto Nº 1.990, de 31 de janeiro de 1940. A Constituição Federal de 1946 trouxe uma série de medidas destinadas a aumentar o controle sobre os atos da Administração Pública, atribuindo ao Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do Executivo. A partir de então, os contratos só seriam considerados válidos depois de registrados pelo Tribunal de Contas, assim, todos os atos administrativos ficaram submetidos ao controle prévio. Com isso o TCU acabou ficando sobrecarregado, o que comprometia o desempenho do órgão e atrapalhava as ações do Governo.

Com a revolução de 1964 e a implantação do regime autoritário, o país mudou um pouco sua filosofia de controle, saindo do controle negativo para atuar como função da administração, ou seja, o chamado controle positivo, voltado para auxiliar o dirigente público na obtenção dos resultados planejados. Iniciada a reformulação da legislação de controle da gestão, finanças e orçamento, foi aprovada em 31 de março de 1964 a Lei Nº 4.320, onde fica separado, de maneira bem clara, o controle interno, exercido pelo próprio Governo, e o controle externo, cuja responsabilidade caberia ao Congresso Nacional e ao TCU. Um grande avanço na nova lei foi a definição de que o Executivo atuaria em três vertentes distintas e integradas, a saber: sobre a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa e a criação ou extinção de direitos e obrigações; sobre a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e sobre o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços.

A Constituição de 24 de janeiro de 1967 consagrou mudanças na Lei Nº 4.320/64. Definiu o controle interno como apoio ao Externo e transferiu definitivamente para o Poder

Executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos, dispondo que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno, instituídos por lei. Um mês após a promulgação da Carta Magna é editado o Decreto-Lei Nº 200/67, consolidando a reforma administrativa no país. Foi definido que a auditoria financeira e orçamentária seria exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União e o Poder Executivo deveria manter sistemas de controle interno visando a: criar as condições indispensáveis para a eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução dos programas de trabalho e do orçamento; avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Um ano e meio depois de iniciadas as reformulações estruturais no Governo Federal, foram definidos o regulamento e os regimentos das Inspetorias Gerais de Finanças (IGF), e dois meses depois surge o Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional, instituído pelo Decreto Nº 64.441/69. A disseminação da filosofia adotada pelo Governo através do Decreto-Lei Nº 200/67, da administração organizada por sistemas, foi se alastrando em várias áreas, chegando, finalmente, à primeira função da administração pregada por Fayol, isto é, o planejamento também deve se organizar por função. Surge, então, em 1972 o Decreto Nº 71.353, instituindo o Sistema de Planejamento Federal, compreendendo as atividades de planejamento propriamente ditas e, ainda, de orçamento e de modernização da Administração Federal, com a participação de todos os órgãos do Governo, inclusive da administração indireta, pela primeira vez.

No início do Governo Figueiredo o cargo de Ministro do Planejamento é ocupado pelo economista Antônio Delfim Netto que tenta aumentar o controle sobre os gastos da administração direta, transferindo o comando do sistema de controle interno do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento, através do Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979, decreto esse que introduziu grandes modificações no foco e na organização do sistema. Mais tarde Delfim decidiu recorrer aos credores internacionais para tentar debelar a inflação e o risco de recessão, mas ouviu várias recusas aos pedidos de empréstimo dos bancos europeus, americanos e japoneses, e críticas por causa da insegurança relacionada ao controle sobre os gastos do governo. Elaborou, então, uma política de contenção de gastos. Incluindo o controle sobre as estatais.

Na época a o Governo Federal não sabia, sequer, quantas entidades existiam na Administração, obrigando-o a criar a Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST) pelo Decreto nº 84.128, de 29 de outubro de 1979.

Em 1985 o controle interno retorna ao Ministério da Fazenda. Um ano depois a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) é extinta e criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que assumiu a função de órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria. A transferência desse sistema para a STN teve como propósito facilitar a implantação do SIAFI e da Conta Única do Tesouro Nacional. Para implantar o SIAFI, era necessário ter o comando da contabilidade, que estava com a SECIN. Para implantar a Conta Única, era preciso ter o comando sobre o caixa e a programação financeira, que estavam com a CPF.

A centralização do poder normativo sobre os sistemas de Programação e Administração Financeira ainda não era possível porque o Código de Contabilidade Pública editado em 1922 ainda estava em vigor. Foi necessária, então, a publicação do Decreto-lei nº 2.312, de 23 de dezembro de 1986, revogando todas as disposições sobre as atividades de programação e administração financeira da União. Isso permitiu que a Secretaria do Tesouro Nacional definisse novas regras para unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, consolidando toda a legislação existente. Daí nasceria, nos dois anos seguintes, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e o sistema da Conta Única.

Diferentemente da área privada, onde tudo é permitido menos o que a lei proíbe, na área pública nada é permitido, só o que a legislação autoriza. Este é o princípio da legalidade previsto no art. 37 da Constituição Federal, significando que o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum. Antes da STN ter uma estrutura definitiva com as novas atribuições, foi baixado o Decreto nº 93.612, de 21 de novembro de 1986, extinguindo a Comissão de Programação Financeira (CPF), órgão normativo do Sistema de Programação Financeira, e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (INTERCON), órgão normativo dos sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria.

Ao estabelecer a estrutura da Secretaria do Tesouro Nacional através do Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, os Sistemas de Programação e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria foram organizados e integrados no que se denominou de Sistema de

Controle Interno. Depois do Decreto-lei nº 200/67, esse decreto representou outra grande guinada de foco, de forma e de conteúdo nas áreas de controle interno. Juntamente com a Constituição Federal de 1988, que no art. 74 disciplina as finalidades do sistema de controle interno, o normativo constitui o cerne da discussão do controle interno pós-Regime Militar e Reforma Administrativa. A nova organização do controle interno com a contabilidade atrelada ao caixa, como alternativa para se vencerem as dificuldades de organizar as finanças e, ao mesmo tempo, para implantar o próprio Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), causou grande impacto na cultura da época.

Embora o sistema de controle interno, modelado em 1986, tenha considerado como área de abrangência do controle a programação e administração financeira, a contabilidade e a auditoria, a Constituição Federal de 1988 não absorveu esta lógica. Tratou como Sistema de Controle Interno apenas a auditoria, deixando de considerar finanças e contabilidade. Tal situação levou os integrantes das áreas técnicas a pressionarem por uma fusão dos segmentos de contabilidade, finanças e auditoria em um só sistema. Como o Governo pode acrescentar atribuições àquelas definidas na Constituição Federal, a estrutura foi mantida até 2001, quando foi publicada a Lei nº 10.180/01, desdobrando os sistemas do ciclo de gestão (planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria).

A Constituição de 1988 foi escrita, inicialmente, para um regime parlamentarista de governo. Neste, o Primeiro-Ministro é nomeado pelos partidos políticos, que têm interesse em que o Governo dê certo, pois a responsabilidade dos políticos é compartilhada com o Poder Executivo. Nessa linha de raciocínio, é de interesse do Legislativo acompanhar o Executivo em suas políticas e ações. Os artigos que tratam do controle interno foram direcionados para acompanhamento dos programas de governo e da gestão dos administradores e, por último, como apoio ao controle externo. Essa mudança de enfoque foi radical, quando comparada com a Constituição de 1967. Nela, o apoio do controle interno para com o controle externo era definido no primeiro item das finalidades do controle: já a Constituição de 1988 definiu este apoio no último item:

CF de 1946, art. 72. *“O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:*

*I – criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;”*

CF de 1988, art. 74. *“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:*

*IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”*

Outra mudança importante da chamada “Constituição Cidadã” de 1988 diz respeito à obrigatoriedade da prestação de contas. O art. 70 assim dispôs:

*“Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”*

A prestação de contas pode ser exigida de pessoa física ou jurídica, dependendo de como é constituída a relação jurídica entre devedor e credor da obrigação de prestar contas.

Além do art. 70, o art. 84, XXIV, da Constituição Federal define que:

*“Compete privativamente ao Presidente da República prestar, anualmente, Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior.”*

Por simetria, tal obrigação estende-se ao Governador do Estado e aos Prefeitos Municipais. Quem presta contas é o Presidente da República, o Governador do Estado, o Prefeito Municipal, e não a União, o Estado ou o Município.

O dever de prestar contas anuais é da pessoa física do mandatário. Ela age em nome próprio e não em nome da entidade que representa. Ressalte-se que o dever de prestar contas é intransferível.

É importante evidenciar que a apresentação das contas anuais pelo Prefeito Municipal, no Tribunal de Contas do Estado, não prejudica o dever de prestar contas, imediatamente, à Câmara de Vereadores, dado que a CF, art. 31, em combinação com a Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 49, impõe que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo fiquem disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

No caso de prestação de contas, em razão de convênio celebrado entre a União e o Município, a situação é diferente. O Prefeito Municipal, quando assina um convênio, não age em nome próprio, mas em nome do Município. A prestação de contas deve ser apresentada pelo Município, mesmo que ele já esteja sendo administrado por outro prefeito, não sendo, portanto, nesta hipótese, personalíssima a obrigação de prestar contas. Caso o Município não preste contas, ou o faça insatisfatoriamente, toda responsabilidade será imputada ao Prefeito culpado pela má aplicação dos recursos recebidos da União, que pode ser quem assinou o convênio ou mesmo quem o sucedeu, administrando tais recursos ou parte deles.

O período de 1988 a 1994 foi marcado pela consolidação do controle das finanças, como consequência da criação da STN e SIAFI, bem como da revisão dos métodos e processos de execução orçamentária, com ênfase na busca de uma cultura gerencial e superação da cultura burocrática que precisava ser enfrentada, pra melhorar o funcionamento da máquina governamental. Para permitir a implantação do SIAFI, foram transferidas para os Ministérios a competência e estrutura da auditoria em troca da centralização da contabilidade na Secretaria do Tesouro Nacional. Essas mudanças no campo da auditoria a partir de 1986 ainda estavam sendo assimiladas e consolidadas, pois essa atividade no Poder Executivo Federal passou a funcionar como uma auditoria interna para cada Ministério, permanecendo apenas a carreira de servidores centralizada na STN. Neste mesmo período, os fatos políticos provocaram no Governo e na sociedade em geral uma reação que levou o controle interno a voltar o foco para uma visão negativa de correição, concentrado na legalidade dos atos praticados pelo gestor.

Governar significa agir com probidade e moral. A improbidade administrativa é um dos maiores males, envolvendo a máquina administrativa nacional. A expressão designa, tecnicamente, a chamada “corrupção administrativa”, que, de várias formas, promove o desvirtuamento da Administração Pública. A Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, buscou definir as sanções aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública direta, indireta ou fundacional.

No campo do controle externo, para garantir que a autonomia dada aos administradores viesse acompanhada da correta aplicação dos recursos públicos, foi instituída a Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, conhecida como Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, que visava julgar e punir os gestores que não agissem com eficiência ou não utilizassem os recursos corretamente.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, ao definir os princípios que regem a Administração Pública, estabeleceu que as obras, serviços, compras e alienações serão contratadas mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes e que estabeleçam obrigações de pagamento. O instituto da licitação é antigo na administração pública. Com os acontecimentos que levaram à CPI do Governo Collor, o tema tomou conta do Congresso, que instituiu a Lei nº 8.666/93, mas a regra da licitação já estava presente desde o Código de Contabilidade Pública da União, de 1922, e foi objeto do Decreto-Lei nº 200/67 e do Decreto-Lei nº 2.300/86. A Lei 8.666/93 revogou todos os outros documentos legais anteriores. Posteriormente, a lei teve partes modificadas pela Lei nº 8.883/94 e pela Lei nº 9.648/98.

A reformulação no Sistema de Controle Interno (SCI) foi inevitável devido à pressão da sociedade traumatizada por um *impeachment*, que exigia que fossem estancadas as mazelas da Administração Pública. O reforço da atuação do TCU pela edição da sua lei orgânica foi uma satisfação importante dada ao país, assim como o resultado dos trabalhos do Congresso Nacional que revelaram o descontrole nas transferências de recursos do orçamento para os entes federados. Convencido da necessidade de se promover a mudança no controle e preocupado em dar uma satisfação à sociedade e ao Congresso Nacional, o então Presidente da República aceitou que fosse elaborada uma Medida Provisória (MP 480, de 27 de abril de 1994), que tramitou no Congresso durante 88 meses até se transformar na Lei nº 10.180, em 6 de fevereiro de 2001. Por meio dessa MP, foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC), com a atribuição de cuidar das atividades de Auditoria, Fiscalização e Avaliação de Gestão.

No mesmo período da reformulação do sistema de controle interno, o Governo planejava uma reforma na Administração Pública Federal com o objetivo de implantar uma gestão voltada para resultado, que implicaria em mudanças no paradigma da administração. O plano da reforma teve início em 1995. Foi concretizado com a Emenda Constitucional nº 19/98, que alterava a política administrativa; com o Decreto nº 2.829/1998, que, ao instituir o Plano Plurianual (PPA), regulava a política orçamentária; e com o Decreto nº 3.366/2000, que tratava da consolidação do Sistema de Controle Interno.

Uma vez sancionada a Lei nº 10.180/01, após 88 reedições de Medidas Provisórias, o Governo procurou atender à recomendação, do TCU, de transferir a Secretaria Federal de Controle para a Casa Civil da Presidência da República, fato que ocorreu com a edição do Decreto nº 4.113, de 5 de fevereiro de 2002. A transferência da SFC para a CGU em março de



2002 provocou alteração no órgão central do sistema que, através do Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002, passou a ter a Controladoria-Geral da União como órgão central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema. A Secretaria Federal de Controle Interno ficou com as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais.

Desde 1994, com a criação da Secretaria Federal de Controle Interno, até 2001, com a aprovação da Lei nº 10.180, o Sistema de Controle Interno estava se organizando na linha do art. 74 da CF, como se fosse uma auditoria interna do Governo, cuidando da melhoria da gestão governamental como proteção ao gestor e suporte ao controle externo e integrando-se ao ciclo de gestão: Planejamento e Orçamento; Finanças; Contabilidade e Auditoria. Em 2002, o controle mudou seu foco para a correição quando ficou subordinado à Corregedoria. A partir de 2003, embora com o nome de Controladoria, o foco passou a ser combate à corrupção. A Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que alterou a denominação da Corregedoria para Controladoria-Geral da União, atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência. A CGU passou a incluir entre suas responsabilidades a promoção da transparência e a prevenção e o combate à corrupção.

Em 2006, por meio do Decreto nº 5.683, foi aprovada nova estrutura para a Controladoria, destacando-se duas novas unidades: a Corregedoria-Geral da União e a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. A Corregedoria-Geral passou a centralizar as ações de correição até então desenvolvidas por três corregedorias, assumindo a função de órgão central do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, instituído pelo Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005. Já a nova Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas passou a concentrar as ações de prevenção da corrupção e de promoção da transparência.

## CONTROLE INTERNO

Controle Interno na perspectiva do setor público: o controle interno – ou controle interno administrativo – representa a segurança do administrador. É fundamental para o gestor público, porque este responde pelos atos que realiza ou delega a terceiros para praticar em seu nome. Deve, portanto, praticar o controle interno com toda segurança possível, estabelecendo controle em todos os níveis para dar suporte a todos os seus atos decisórios. Para os que são

responsáveis pelos balanços e resultados dos números de cada repartição, o controle interno não é menos primordial. Ele é instrumento para dar sustentação aos números que se divulgam e sobre os quais se tomam decisões, ou seja, tem como base a contabilidade e o controle interno financeiro. Também é peça-chave para a auditoria, pois essa emite opinião sobre os resultados de uma gestão ou sobre a realidade dos números divulgados nos balanços. O controle interno é importante para os gestores e os auditores, razão pela qual o principal papel de uma auditoria interna é garantir para os dirigentes da entidade que os controles internos estão funcionando adequadamente. Quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos.

O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades. As formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal, mas, para serem efetivos, devem atender a alguns critérios básicos: controle certo, no lugar e no tempo certos; controle exercido junto ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; controle funcionando de forma consistente e permanente; controle com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes; controle como instrumento auxiliar do dirigente, para a tomada de decisão; e controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados financeira, administrativa e politicamente.

A organização do controle interno é da responsabilidade do administrador, cabendo a ele gerir o patrimônio e os recursos da instituição que dirige, sem desperdícios e desvios. Para tanto deve manter as condições que demonstrem a prática da boa administração, permitindo a verificação, por parte dos órgãos de fiscalização, de que agiu com correção e competência. Uma vez organizado o controle interno, é necessário mantê-lo sob permanente vigilância e avaliação. As falhas de seu funcionamento trazem reflexos inevitáveis nos resultados da administração, podendo comprometê-la. Ao projetar uma estrutura de controles internos, a administração deve considerar suas finalidades gerenciais e operacionais. Os controles gerenciais objetivam assegurar que os recursos organizacionais sejam utilizados de maneira eficiente. São conhecidos pelos relatórios que produzem: relatórios gerenciais: físicos,

orçamentários, financeiros ou de indicadores; demonstrações contábeis; e relatórios de auditoria.

O controle representa a quarta função da administração (planejamento, organização, direção e controle). Depende do planejamento, da organização e da direção para formar o processo administrativo. A finalidade do controle administrativo é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados.

Em termos formais, o controle representa, também, a segurança do administrador nas decisões tomadas. O ato praticado deve estar suportado por evidências de que os fatos aconteceram, foram aferidos e confirmados. Na administração pública, representa o “atesto” de que o serviço foi feito ou que o material foi recebido.

O controle pode ser feito com base na forma utilizada para a prática dos atos ou sobre o resultado apurado. Na administração pública, a formalidade está sob a responsabilidade do gestor-executor, aquele que responde nos tribunais por praticar atos em desacordo com a lei; enquanto o controle de resultado, sobre o produto (serviços oferecidos à população), está a cargo do gestor-responsável (gerente), mais preocupado com a pertinência do gasto e que responde pelos resultados do orçamento. Uma diferença básica entre eles é que o responsável pelo controle do processo deve ficar atento à legalidade dos atos praticados (agir com respaldo na legislação) e o responsável pelo produto, a buscar atingir o resultado planejado.

Os controles operacionais focalizam trabalho e transações individuais, operam em tempo real e estão ligados às operações do dia a dia da entidade. Quanto mais confiáveis, adequadas e rápidas forem as informações produzidas pelas estruturas de controle, mais seguras serão as decisões tomadas. Os controles são indispensáveis para registrar e acompanhar o resultado dos negócios da entidade, sempre levando em conta a relação custo/benefício. Por não haver uma estrutura de controle preconcebida e adaptável à sua realidade, cada entidade deve planejar seus controles de acordo com a complexidade organizacional, natureza, volume das operações ou outras características próprias. Uma estrutura de controle deve contemplar as seguintes áreas: controles internos do setor financeiro; controles internos do setor de compras; controles internos do setor de contas a pagar e a receber; controles internos do setor de pessoal; controles internos operacionais;

controles internos do setor de almoxarifado; controles internos das demais atividades administrativas.

A administração deve elaborar normas e manual de instruções que deverão conter os procedimentos de cada uma dessas áreas e exigir relatórios mensais. Para que as informações produzidas possam ser úteis à tomada de decisão, recomenda-se que a estrutura de controle seja desenhada de forma que: apresente informações financeiras e não financeiras; seja orientada, a longo prazo, para facilitar as decisões estratégicas; leve em conta as regras estabelecidas pelo controle externo; e reduza a burocracia e estimule a flexibilidade, com responsabilidades. A sofisticação dos sistemas de controles internos deve ser proporcional à estrutura organizacional e ao tamanho da entidade, natureza dos negócios, complexidade das operações, métodos utilizados para processar e reportar os dados, requisitos legais aplicáveis e a relação custo/benefício.

Segundo a NBC T 16.8 – Controle Interno, conforme Resolução CFC Nº 1.135/08, o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas; a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. O controle interno é classificado em: operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

A estrutura de controle interno, segundo a NBC T 16.8, compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que

podem afetar a qualidade da informação contábil. Avaliação de riscos corresponde à análise ocorrência; a forma como serão gerenciados; a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação e compartilhamento.

Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em: procedimento de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil; procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividades da informação contábil.

Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

Pela sua amplitude, o conceito de controle interno, para ser corretamente compreendido, deve ser devidamente examinado quanto ao seu real significado. Pela definição de controle interno pode-se observar a amplitude de seu significado que, em verdade, inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável.

Segundo o professor William Attie (2007), o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável. Pela análise da definição de controle interno pode-se observar a existência de vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos: plano de organização; métodos e medidas; proteção do patrimônio; exatidão e fidedignidade dos dados; eficiência operacional; e, políticas administrativas.

Plano de organização é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da entidade, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.

Métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A entidade, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

Proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da entidade. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da entidade.

Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil.

Eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela entidade. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para

desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

Políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização quanto as regras de trabalho.

Pela descrição dos fatores de controle anteriormente dispostos, fica fácil compreender que todos os itens se interinfluenciam de forma acentuada. Esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essenciais para um controle interno adequado, que uma grave deficiência de qualquer deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema. As políticas operacionais são fundamentais ao planejamento e operação dos sistemas e estes, por sua vez, fluem segundo o arranjo organizacional definido.

Assim sendo, se os procedimentos componentes de um sistema foram estabelecidos em conformidade com determinada política, a execução desses procedimentos corresponde, por si só, ao cumprimento da política estabelecida. Por outro lado, fica evidente a extrema dificuldade de haver sistemas eficientes onde inexitem políticas adequadas, ou em situações organizacionais confusas e vice-versa.

Finalmente, é necessário lembrar que esses planos de políticas, sistemas e organização são ferramentas utilizadas por pessoas. Dentro de uma visão sistêmica da empresa, é fácil compreender que, mesmo com sistemas, políticas etc. adequadamente planejados, a eficiência administrativa será comprometida se a entidade não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

Dessa forma, pode-se atestar que o controle interno compreende todos os meios planejados numa entidade para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta fiança etc.

Os Recursos numa Entidade Pública: para o professor Valmor Slomski (2007), os recursos numa entidade do setor público se dividem em: recursos humanos, recursos financeiros e recursos físicos, e é encima de tais recursos que deve ser feito o planejamento e mapeamento dos controles internos na entidade.

A Carta Constitucional de 1988, no art. 37, trata dos princípios aos quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios terão de obedecer. E entre eles está o da eficiência, criando, assim, um novo paradigma para a administração pública brasileira. Haja vista que nas empresas privadas esse tema é de fácil observação, uma vez que os produtos ou serviços têm preço, e, assim, compara-se o preço auferido na venda com o custo de produção dos mesmos.

A eficiência está relacionada ao custo de produção ou à forma pela qual os recursos são consumidos. A eficiência evidencia-se quando a relação consumo-produto ficou dentro do esperado. Por outro lado, a eficácia está relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas. Sua preocupação relaciona-se com os resultados esperados. Assim, não basta ser eficiente, consumir menos recursos para a produção de serviços/produtos para a sociedade, é preciso que esses serviços atendam à real demanda, àquilo que é esperado pela sociedade sob todos os aspectos, sejam eles ligados à tempestividade, à oportunidade ou à qualidade. Para tanto, é preciso que o gestor dos recursos públicos tenha em mente pelo menos estes dois pilares para que sua gestão produza os resultados esperados pela sociedade.

Pensar em gestão da coisa pública é sinônimo de pensar em pessoas, em servidores, em profissionais de alto padrão, em suma, “recursos humanos”; este recurso está para a administração pública como os números arábicos estão para a contabilidade e para o desenvolvimento da humanidade. Para o gestor público ter sucesso é preciso que ele conheça quem são, quantos são, quais são suas habilidades e quais são suas aspirações em relação ao ente para o qual trabalha e dedica seu tempo e seus pensamentos. O servidor público precisa de comando como qualquer empregado de empresa privada. Se o servidor, ao chegar ao seu local de trabalho, encontrar um gestor com capacidade de gerência, com recursos físicos e financeiros para o desenvolvimento de suas atividades, certamente a sociedade não terá com o que se preocupar, este servidor produzirá com eficiência e com eficácia. É verdade que sempre existirá aquele que insiste em ser aquilo que podemos chamar de relapso e descompromissado com os serviços e com a coisa pública, como há, também, nas empresas



privadas. Neste caso é preciso que o gestor use os recursos disponíveis e proceda à sua demissão, pois se existe um lugar em que não cabe esse tipo de pessoa é no serviço público.

Recursos financeiros é, portanto, todo aquele dinheiro pertencente ao ente público, tenha sido arrecadado no exercício financeiro anterior ou no exercício financeiro vigente, que serve para fazer frente aos compromissos financeiros do ente público. Na contabilidade pública orçamentária são apresentados como receitas orçamentárias arrecadadas e como ativo financeiro em contas do disponível.

Os recursos físicos, nas entidades públicas governamentais, compõem-se dos bens de uso especiais, dos bens dominiais e dos bens de uso comum, divididos, estes últimos, em bens de uso comum naturais e os construídos pela administração pública, os bens de infra-estrutura. Na administração pública, todos os investimentos são tratados como despesa de capital e imediatamente o contador, ao perceber que se trata de um bem de uso comum especial, o incorpora em conta específica via mutação patrimonial ativa anulando o efeito da despesa no resultado patrimonial da entidade.

## AUDITORIA INTERNA

Auditoria Interna: a atividade de auditoria nem sempre é definida em seu princípio, e muitas vezes ela é uma atividade a ser desenvolvida por alguém que tenha uma visão mais abrangente da empresa. Saber como é a empresa, como são as pessoas, quais são os métodos de controles, sistemas, etc. são elementos importantes para ajudar a uma definição daquilo que se quer em termos de atividade de auditoria. Por isso, para que a auditoria seja aceita numa organização, é necessário que a empresa ou entidade se tenha definido por uma política que vise à constituição de uma área de auditoria como um meio de fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações para controlar as operações pelas quais tais administradores são responsáveis. Para tanto é recomendável que a política da empresa defina a estrutura que a área de auditoria deva ter. Uma vez que a auditoria esteja representada no mais alto escalão da empresa, a atuação junto aos administradores fortalece sua base e permite que a auditoria se desenvolva, no mais alto grau de profissionalismo e aceitação. O suporte gerencial para a atividade da auditoria necessita ser proclamado, categoricamente, na mais alta declaração de política da entidade, enfocando a sustentação da auditoria como atividade organizacional, permitindo-lhe: acesso irrestrito; exames regulares; reporte oportuno; e, correções apropriadas. O suporte gerencial fornece diretriz e substância à auditoria, transformando-a numa matéria de direito que obriga todas as áreas operacionais a

administrativas a obediência às rotinas estabelecidas e assegura ações corretivas onde e quando forem necessárias.

Todas as atividades, registros, operações, propriedades e atividades realizadas precisam ser examinados quanto à efetividade do que representam para a entidade. Porém, atividades e controles que exigem prioridades e cuidados mais efetivos necessitam de exames, com maior brevidade, outros em minúcias, e assim por diante. O acesso livre, amplo e irrestrito a todos os setores e localidades da empresa permite que a auditoria desenvolva suas atividades sem limitações, dirigindo-a aos locais e aspectos que mereçam maiores exames devido aos riscos eminentes que eles representam. O estabelecimento do suporte gerencial determina que a auditoria é matéria obrigatória, e ninguém pode se furtar em não desejar que os assuntos sejam examinados.

Como cada uma das divisões da entidade precisa ser examinada, é imprescindível que o seja a intervalos regulares de tempo, o que indica que o quadro da auditoria necessita ser adequado para suprir todas as atividades que devam ser realizadas. É imperioso observar que todos os segmentos da entidade sejam revisados para certificar-se de que estejam cumprindo suas funções, de acordo com as práticas traçadas pela administração. Nem todas as áreas ou atividades requerem o mesmo tipo de preocupação, por parte do administrador, porém todas são executadas por pessoas e, portanto, sujeitas a erros intencionais ou não. Assim, dependendo do risco e dos problemas específicos, existirão atividades e controles que serão examinados de forma mais recorrente do que outros.

A prática da auditoria deve permitir que os exames realizados sejam levados ao conhecimento do pessoal interessado e habilitado a receber tais informações quanto às atividades executadas. Preferencialmente, a comunicação da auditoria deve ser formalizada, documentando os fatos aos interessados, de maneira adequada e tempestiva, para que tomem conhecimento e permitam a ação corretiva apropriada. Um adequado e eficiente meio de comunicação deve ser implantado para permitir não só às áreas responsáveis mas também à direção da entidade a indicação da situação dos serviços realizados pelos auditores e a avaliação dos itens auditados.

Quando a auditoria possui suporte gerencial adequado da administração, ela obtém ações corretivas satisfatórias sobre suas observações e recomendações reportadas no relatório de auditoria, e deve esperar pronta e efetiva ação do pessoal responsável por resolvê-las. Todos os níveis da entidade devem entender claramente que qualquer matéria não resolvida e

reportada pelo auditor deve ser respondida a uma pessoa da auditoria com autoridade para insistir sobre a solução dos assuntos. É oportuno que a alta administração determine claramente a fixação de limites de tempo para a obtenção de respostas quanto aos itens não resolvidos do relatório de auditoria, assim como quanto ao fato de ao fato de ao auditor caber o julgamento final das respostas obtidas. Os assuntos examinados pela auditoria e que requerem ajustes de controles devem ser encaminhados às pessoas que resolverão esses itens, caso contrário o produto do serviço da auditoria será ineficaz e improdutivo. Se o assunto requer urgência em sua solução, quanto mais tempo passa maior será o risco incorrido pela entidade.

## GOVERNANÇA CORPORATIVA

A Governança Corporativa na Gestão Pública: Governança corporativa, para o IBGC, é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para sua perenidade. A governança corporativa na gestão pública não governamental (terceiro setor) deve utilizar a definição dada pelo IBGC, pois estas entidades diferem apenas quanto à figura do acionista/cotista para o doador de recursos. E, desta maneira, as boas práticas de governança corporativa, nestas entidades, têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade em termos de reconhecimento dos trabalhos prestados, bem como seu resultado econômico produzido, facilitar seu acesso ao capital para a manutenção via doações, subvenções etc. e, assim, contribuir para sua perenidade, para o atendimento de necessidades das gerações futuras.

Os princípios básicos que inspiram o código das melhores práticas de governança corporativa são: a transparência; a equidade; a prestação de contas; e a responsabilidade corporativa. Todos esses princípios são aplicáveis às entidades públicas governamentais.

Como diz o código das melhores práticas de governança corporativa do IBGC, mais do que “a obrigação de informar”, a administração deve cultivar o “desejo de informar”, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta um clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros. A comunicação não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, mas deve contemplar também os demais fatores (inclusive intangíveis) que

norteiam a ação empresarial e que conduzem à criação de valor. A Lei de Responsabilidade Fiscal induz o gestor público à transparência de seus atos.

## CONCLUSÃO

A necessidade de um controle interno confiável tem se tornado uma das principais preocupações dentro das entidades nos últimos anos. E a tendência é aumentar, uma vez que cresce o número de pessoas e organizações interessados em saber como anda determinada entidade ou instituição, como estão suas finanças, como encontra-se seu patrimônio, qual sua capacidade de honrar compromissos e dívidas, sua responsabilidade fiscal, ambiental e social. O gestor, fomentador principal das mudanças na organização em busca de melhores práticas de administração faz uso incessante dos controles internos para saber se sua organização está seguindo os parâmetros estabelecidos, se as metas estão sendo alcançadas, se as normas de segurança estão sendo cumpridas. Para tal precisa certificar-se a todo momento que os controles internos usados são adequados e transmitem a situação real da entidade. Para certificar-se disso faz uso de técnicas de auditoria interna. Sua preocupação paira no cumprimento das expectativas dos acionistas/cotistas, alcançando os objetivos sem deixar de lado a preocupação com a sustentabilidade e responsabilidade social. No meio público não é diferente, uma vez que a sociedade como um todo ocupa o lugar do acionista, e as pessoas diretamente beneficiadas com os serviços públicos prestados aparecem como a figura do cliente. Em busca da melhoria da prestação desses serviços surge a governança corporativa, com suas melhores práticas de administração e controle.

## BIBLIOGRAFIA

ATTIE, William. Auditoria Interna. 2º Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público. 3º Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

SLOMSKI, Valmor. Controladoria e Governança na Gestão Pública. 1º Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7º Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

NBC T 16.8 – Controle Interno. Resolução CFC N° 1.135/08.

NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Resolução CFC N° 1.137/08.

[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) – acessado em 02 de junho de 2011.

[www.ibgc.org.br](http://www.ibgc.org.br) – acessado em 05 de junho de 2011.

[www.esaf.fazenda.gov.br](http://www.esaf.fazenda.gov.br) – acessado em 16 de junho de 2011.